

Münch

Unternehmereinheit und Organschaft im Umsatzsteuerrecht

Doris Heinzmann

Druck: **ANNELIESE SCHUBERT** - München 5, Corneliusstr. 21 - Tel. 21777

UNTERNEHMEREINHEIT

und

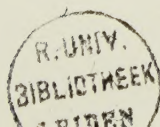
ORGANSCHAFT

IM UMSATZSTEUERRECHT

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität zu München

vorgelegt von
Diplom-Kaufmann
Doris Heinzmann
aus Göppingen

München 1957



Referent: Professor Dr. Otto **HINTNER**

Tag der mündlichen Prüfung: 26. Juli 1957
(Schlußberatung)

Meinen Eltern
in Dankbarkeit



Digitized by the Internet Archive
in 2026

INHALTSVERZEICHNIS

VORWORT

A. EINFÜHRUNG

- I. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise
im Umsatzsteuerrecht 2
- II. Lehre von der Unternehmereinheit und Organ-
theorie als Teilprobleme der Lehre von der
wirtschaftlichen Einheit 5

B. HAUPTTEIL

Abschnitt 1

DIE GRUNDBEGRIFFE DES UMSATZSTEUERRECHTS

- I. Die Bedeutung der Umsatzsteuer 10
 - 1. Umsatz - Lieferung - Leistung 11
 - 2. Die umsatzsteuerliche Rechtsfähigkeit 13
- II. Der Unternehmerbegriff im Umsatzsteuerrecht 13
 - 1. Die gewerbliche und berufliche Tätigkeit 14
 - 2. Das Kriterium der Selbständigkeit 15
 - 3. Die Unselbständigkeit i. S. des § 2
Abs. 2 UStG 16
- III. Betrieb - Unternehmung - Wirtschaftliche Einheit .. 17

DIE UNTERNEHMEREINHEIT ALS WIRTSCHAFTLICHE EINHEIT

I.	Ursprung und Entwicklung der Lehre von der Unternehmereinheit	20
1.	Rechtsgrundlage und Begriff	21
2.	Unternehmereinheit und Unternehmenseinheit .	22
II.	Rechtsprechung und Schrifttum zur Frage der Unternehmereinheit	24
1.	Die Entwicklung der Unternehmereinheit in der Rechtsprechung des RFH	25
2.	Unternehmereinheit zunächst nicht als selbständiges Rechtsinstitut anerkannt	32
3.	Die Unternehmereinheit nach 1946	35
III.	Voraussetzungen für das Vorliegen einer Unternehmereinheit	37
1.	Gleiche Gesellschafter	37
2.	Gleiche Beteiligung	38
3.	Einheitliche Willensbildung	43
4.	Das Erfordernis der Nebenordnung	45
5.	Die Ausübung unternehmerischer Funktionen	47
IV.	Ziel und umsatzsteuerrechtliche Folgen der Unternehmereinheit	48
1.	Die Verwirklichung des Grundsatzes gleich- mäßiger Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Tatbestände	48

2.	Keine steuerbaren Umsätze innerhalb der wirtschaftlichen Einheit	49
3.	Zusammenrechnung der Außenumsätze	49
4.	Sonstige Auswirkungen der Unternehmer- einheit	50
5.	Stichtag für Beginn und Ende der Unternehmereinheit	51
6.	Steuersubjekt und Haftung	52

Abschnitt 3

DIE ORGANSCHAFT ALS WIRTSCHAFTLICHE EINHEIT

I.	Ursprung und Entwicklung der Organtheorie	53
1.	Rechtsgrundlage und Begriff	54
2.	Gründe für die Bildung von Organge- sellschaften	57
3.	Die Organtheorie als Bestandteil des allgemeinen Steuerrechts	59
a)	Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht	61
b)	Die Organschaft im Gewerbesteuerrecht	62
c)	Die Organschaft im Vermögensteuerrecht ..	63
II.	Voraussetzungen für das Vorliegen eines Organverhältnisses	64
1.	Erfassung des Tatbestandes	65
a)	Die finanzielle Eingliederung	66
b)	Die wirtschaftliche Eingliederung	69

c) Die organisatorische Eingliederung	73
d) Allgemeines zur dreifachen Form der Eingliederung	75
2. Das übergeordnete Unternehmen	76
3. Die Organgesellschaft	78
4. Die Körperschaft des öffentlichen Rechts als Organträger	79
III. Umsatzsteuerrechtliche Folgen der Organschaft ...	83
1. Die wirtschaftliche Einheit von Organträger und Organgesellschaft(en)	83
2. Die Zusammenrechnung der Außenumsätze ...	85
3. Weitere praktische Auswirkungen	86
4. Stichtag für Beginn und Ende der Organ- eigenschaft	88
5. Steuersubjekt und Haftung	89

Abschnitt 4

AUGENBLICKLICHE RECHTSLAGE AUF DEM GEBIET DER UMSATZBESTEuerung VON WIRTSCHAFTLICHEN EINHEITEN

I. Die Auslegung des Art. II KRG Nr. 15	90
1. Die wirtschaftspolitische Zielsetzung	92
2. Die sog. 'Innenbesteuerungstheorie' des BdF ...	94
3. Kritik an der neuen Theorie des BdF ,.....	96
II. Änderung gegenüber dem bis 1946 geltenden Recht	99

a) Unternehmereinheit bei mittelbarer (100-%iger) Beteiligung	120
b) Die Vorrangstellung der Unternehmereinheit	125
c) Zur Frage der Abgrenzung	126
d) Zusammenfassung	130
IV. Forderung nach wirtschaftlicher Betrachtungs- weise innerhalb der vom BFH gesteckten Grenzen ..	131
1. Der steuerbare Leistungsaustausch innerhalb der Organwirtschaft	132
a) Überlassung von Arbeitskräften	133
b) Unkostenersatz für Betriebsführungs- leistungen	136
c) Vermögensübertragung im Rahmen der Fusion	138
2. Zusammenfassung	140

Abschnitt 5

MÖGLICHE WEITERENTWICKLUNG AUF DEM GEBIET DER UMSATZBESTEuerung VON WIRTSCHAFTLICHEN EINHEITEN

I. Die Änderung des augenblicklichen Rechtszustandes als unumgängliche Notwendigkeit	140
II. Zur Wiederanerkennung der Organschaft im Um- satzsteuerrecht	142
III. Der Weg zur Wiederherstellung des Rechtszustan- des von vor 1946	145

1.	Besteuerung der 'Transaktionen' innerhalb der Organwirtschaft	99
a)	Besteuerungsgrundlage	100
b)	Die Fiktion der umsatzsteuerrechtlichen Selbständigkeit organschaftlich verbundener Betriebe	104
(1)	Der 'Erwerb' innerhalb der Organwirtschaft	104
(2)	Auswirkungen für den Außenhandel	105
(3)	Weitere praktische Auswirkungen	106
2.	Eine unbeabsichtigte Wirkung des KRG Nr.15..	108
3.	Steuersubjekt und Haftung	109
III.	Aus der Rechtsprechung des BFH	110
1.	Die wirtschaftliche Einheit der Organverhältnisse ist umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich ohne Bedeutung	110
2.	Die von Art. II KRG Nr. 15 nicht betroffenen Organverhältnisse	111
a)	Die natürliche Person als Organträger	112
b)	Körperschaften des öffentlichen Rechts und Stiftungen als Organträger	114
3.	Die Erweiterung der Lehre von der Unternehmereinheit	115
4.	Das Verhältnis von Unternehmereinheit und Organschaft	120

C. SCHLUSSBETRACHTUNG	149
Literatur-Verzeichnis	150
Verzeichnis der zitierten Entscheidungen	161

ABKÜRZUNGEN

a.A.	anderer Auffassung
a.a.O.	am angegebenen Ort
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabeordnung
Art.	Artikel
AUF	"Aktuelle Umsatzsteuerfragen"
BB	"Der Betriebsberater"
Bd.	"Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichs- bzw. Bundesfinanzhofs"
BdF	Bundesminister der Finanzen
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
Bfin	Beschwerdeführerin
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BHG	Gesetz zur Förderung der Wirtschaft von Berlin (West)
BStBl.	"Bundessteuerblatt"
DB	"Der Betrieb"
DStBl.	"Deutsches Steuerblatt"
DStR	"Deutsche Steuer-Rundschau"
DStZ	"Deutsche Steuer-Zeitung"
EFG	"Entscheidungen der Finanzgerichte"
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
FA	Finanzamt; "Finanz-Archiv"
FR	"Finanz-Rundschau"
GesBR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewO	Gewerbeordnung
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GmbHG	Gesetz, betr. die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
IG	Interessengemeinschaft
JW	"Juristische Wochenschrift"
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KRG	Kontrollratgesetz
KSt	Körperschaftssteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVStG	Kapitalverkehrsteuergesetz
MSbB	"Mitteilungsblatt der Steuerberater"
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
RdF	Reichsminister der Finanzen
RfGmbH	"Rundschau für GmbH"
RFH	Reichsfinanzhof
RStBl.	Reichssteuerblatt
RWP	"Rechts- und Wirtschafts-Praxis"
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StuZBl.	"Steuer- und Zollblatt"
StW	"Steuer und Wirtschaft"
StWarte	"Steuer-Warte"
USt	Umsatzsteuer
UStDB	Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	"Umsatzsteuer-Rundschau"
VJStFR	"Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht"
VO	Verordnung
VSt	Vermögensteuer
VStG	Vermögensteuergesetz
WPg	"Die Wirtschaftsprüfung"
WZ	"Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung"
Zif.	Ziffer

VORWORT

Die vorliegende Arbeit soll zur Klärung der augenblicklich so verworrenen Rechtslage auf dem Gebiet der Unternehmereinheit und Organisation im Umsatzsteuerrecht beitragen. Das gewählte Thema birgt eine Fülle von Zweifelsfragen in sich, die in erster Linie durch die einschneidenden Bestimmungen des Kontrollratgesetzes Nr. 15 vom 11. Februar 1946 an Aktualität gewonnen haben.

An dieser Stelle gilt mein ganz besonderer Dank Herrn Senatspräsident Dr. Dr. Walter HÜBSCHMANN, der mir in unvergleichlicher Weise mit Rat und wertvoller Hilfe jederzeit zur Seite stand.

Weiter darf ich Herrn Rechtsanwalt Dr. Eckhardt, dem Vorsitzenden des Umsatzsteuer-Ausschusses des deutschen Bundestages, für seine freundliche Unterstützung danken.

A. EINFÜHRUNG

Unter dem Thema "Unternehmereinheit und Organschaft im Umsatzsteuerrecht" breitet sich ein unendliches Gebiet von Fragenkomplexen aus, dessen einzelne Probleme zum Teil im Schrifttum heftigen Meinungsverschiedenheiten ausgesetzt sind.

Insbesondere die Vorschriften des KRG Nr. 15, die einen Fremdkörper in dem von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beherrschten Umsatzsteuerrecht darstellen, geben erneut Anlaß, das Für und Wider der für das Umsatzsteuerrecht typischen Rechtsinstitute der Unternehmereinheit und Organschaft zu erörtern.

Unternehmereinheit und Organschaft sollen als zwei selbständige Rechtsinstitute sowohl in theoretischer als auch praktischer Sicht gesehen werden. Es soll der Versuch unternommen werden, eine für Theorie und Praxis gleichermaßen befriedigende Lösung zu finden.

Es wird daher der augenblicklichen Rechtslage auf diesem für die Wirtschaft so wichtigen Steuerrechtsgebiet sowie seiner möglichen und wünschenswerten Weiterentwicklung ein besonderes Augenmerk gelten.

Um die Arbeit zu einem geschlossenen Ganzen abzurunden, ist es nicht zu umgehen, zunächst die gemeinsame Basis der beiden Rechtsinstitute, nämlich die wirtschaftliche Betrachtungsweise, kurz zu umreißen und anschließend die wichtigsten Grundbegriffe des Umsatzsteuerrechts sowie die Entwicklung, das Wesen und die Voraussetzungen für das Vorliegen von Unternehmereinheit und Organschaft einer genauen Untersuchung zu unterziehen.

I. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Umsatzsteuerrecht

"Für die Steuer gilt nicht das, was zu sein scheint, sondern das, was tatsächlich ist."

Mit diesen Worten charakterisiert Schultze-Schlutius (1) das Wesen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Es ist aber keineswegs so, daß dieser Grundsatz von jeher und allgemein im Steuerrecht Anwendung findet. Auch heute noch sind grundsätzlich die Steuerrechtsgebiete von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgenommen, die überwiegend einer bürgerlich-rechtlichen Auslegung bedürfen, wie z.B. die Vermögensteuer und die Kapitalverkehrsteuern. Für die übrigen Steuerarten, die sich im wesentlichen an wirtschaftlichen Tatbeständen orientieren (USt, ESt, KSt, GewSt), läßt sich auf Grund der höchstrichterlichen Rechtsprechung ganz deutlich die Entwicklungslinie von der formaljuristischen zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise verfolgen. Dieses bewußte Abrücken von einer formalrechtlichen Einstellung zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise findet seinen Niederschlag sowohl in der steuerrechtlichen Gesetzgebung als auch in der Auslegung der Steuergesetze.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes (RFH) zur Umsatzsteuer zeigt diesen Wandel in besonderem Maße. Während der RFH in Bd. 2/276 (2) noch betonte, daß ein Verkehrsteuergesetz wie das UStG für die Anwendbarkeit seiner Grundsätze allen Boden unter den Füßen verlieren würde, wenn es die Besteuerung des Verkehrs unabhängig von den Rechtsformen durchführen wollte, erkennt er in seinem Urteil vom 13.3.25 (3) unter Heranziehung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise: "Es mag sein, daß das Umsatzsteuergesetz im Anfang seiner Geltung vielfach vorwiegend nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen ausgelegt worden ist. Aber immer mehr und mehr hat sich auch die Rechtsprechung hiervon entfernt und dem Zwecke des Gesetzes .. und seiner wirtschaftlichen Bedeutung Rechnung getragen." (4)

1) "Die Organtheorie", Essen 1956, Seite 27

2) Urteil vom 16.4.1920

3) Bd. 16/31

4) Vgl. dazu auch Urteil vom 15.12.1922 - Bd. 11/171: "Die wirtschaftlichen Grundgedanken des betreffenden Gesetzes sollen stets voll verwirklicht werden, mögen sie sich mit den Regeln des bürger-

Gerade bei der Umsatzsteuer wird in besonderem Maße der aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise fließende Grundsatz lebendig, daß gleiche wirtschaftliche Tatbestände auch steuerlich gleich beurteilt werden müssen und daß ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang auch für die steuerliche Beurteilung als unteilbares Ganzes zu betrachten ist. (1)

Ausnahmsweise nach bürgerlichem Recht beurteilt wird die Bestimmung des § 4 Ziff. 10 UStG, d.h. nach den Grundsätzen des bürgerlichen Rechts ist darüber zu entscheiden, ob ein Miet- oder Pachtverhältnis gegeben ist. Alle anderen umsatzsteuerrechtlichen Fragen unterliegen grundsätzlich einer wirtschaftlichen Auslegung im Sinne des § 1 StAnpG. Mit Recht hebt daher Hübschmann (2) hervor, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise das Fundament der gesamten Rechtsprechung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer bildet. Die Umsatzsteuer greift wie keine andere Steuer unmittelbar in den Wirtschaftsablauf ein, ihre Begriffe und Grundsätze müssen daher zwangsläufig von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfüllt sein. So ist beispielsweise weder der Grundbegriff der Lieferung noch der der gewerblichen Tätigkeit dem HGB oder der GewO entnommen; beiden Begriffen ist vielmehr ein völlig eigener Inhalt gegeben.

Diese freie Stellung des Umsatzsteuerrechts gegenüber den herkömmlichen Rechtsbegriffen hat dazu geführt, die in Übereinstimmung der wirtschaftlichen und steuerlichen Bedürfnisse gebildeten Begriffe als "Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe" zu bezeichnen.

Gegen die im Schrifttum vielfach erhobenen Bedenken (3) wegen einer Loslösung der umsatzsteuerrechtlichen Begriffe von denen des bürgerlichen Rechts unter Hinweis auf die damit verbundene Gefährdung der bestehenden Rechtssicherheit wendet sich der Bundesfinanzhof (BFH) in sei-

(Fortsetzung Anm. 4, S. 2)

lichen Rechts decken oder nicht." Im gleichen Sinne das Urteil vom 28.9.23 - Bd. 12/343 ff, insbesondere Seite 351.

- 1) Zum Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung vgl. BFH-Urteil V 117/53 vom 30.10.53 - BStBl. 1953 III Seite 366
- 2) "Die Rechtsprechung zu grundsätzlichen USt-Fragen" UStR 1954 Seite 1
- 3) U.a. von Ball, "Steuerrecht und Privatrecht", Berlin 1924 Seite 121 ff. Flume, "Steuerwesen und Rechtsordnung", Göttingen 1952 Seite 17, 21 ff. sowie Schettler, UStR 1956 Seite 4 ff.

nem Urteil vom 17.7.52 (1) mit allem Nachdruck: "... es hat sich gezeigt, daß die von der Rechtsprechung erarbeiteten Grundbegriffe eine im Rahmen des Umsatzsteuerrechts klare Grundlage dafür boten, daß die Verwaltung und Wirtschaft mit diesen Begriffen, die durch die Grundgedanken des Umsatzsteuergesetzes bestimmt werden, praktisch und sicher arbeiten kann." Der BFH hält damit an dem Vorrang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei Auslegung des Umsatzsteuergesetzes fest, um eine Verwirklichung der Grundgedanken dieses Gesetzes stets voll gewährleisten zu können.

Mit den Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise befaßt sich u.a. das BFH-Urteil vom 22.7.53 (2). In der Entscheidung heißt es: "Sie (die wirtschaftliche Betrachtungsweise) ist nicht ein dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehender Behelf für Fälle, in denen eine bestimmte, nach Wortlaut, Sinn und Zweck völlig eindeutige gesetzliche Regelung das wirtschaftlich erreichbare Ergebnis der Tätigkeit des Steuerpflichtigen in gewissen Grenzen nachteilig beeinflußt." Es folgt daraus, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht in das Belieben der Rechtsprechung der Verwaltung oder des Steuerpflichtigen gestellt ist. Sie ist vielmehr stets mit allen steuerrechtlichen Auswirkungen zugunsten wie zuungunsten der Beteiligten anzuwenden (3).

Es bleibt demnach daran festzuhalten, daß Sinn und Zweck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Forderung liegen, bei Auslegung der Steuergesetze - hier speziell des Umsatzsteuergesetzes - jeweils den wirtschaftlichen Gehalt der Tatsachen ohne Rücksicht auf bestehende Rechtsformen zu treffen. Von diesem Grundgedanken erfüllt ist sowohl die Lehre von der Unternehmereinheit als auch die Organtheorie. Beide Theorien finden ihre gemeinsame Wurzel in der das Umsatzsteuerrecht beherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Unternehmereinheit und Organschaft sind "Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe."

Ausgehend von den obigen Darlegungen, gelten die weiteren Ausführungen der Lehre von der Unternehmereinheit und der Organtheorie.

1) V 17/52 - BStBl. III 1952 Seite 234

2) V 153/52 - BStBl. 1953 III Seite 275

3) In diesem Sinne auch BFH Urteil 8.s.55 - V 162/52 - BStBl. 1955 III Seite 116

II. Lehre von der Unternehmereinheit und Organtheorie als Teilprobleme der Lehre von der wirtschaftlichen Einheit

Die Lehre von der Unternehmereinheit und die Organtheorie schränken den Grundsatz ein, daß derjenige, der die Vorteile einer juristischen Person ausnutzen will, grundsätzlich auch die Nachteile mit in Kauf nehmen muß, die das Bestehen einer juristischen Person zur Folge hat. Beide Theorien gehen - unter jeweils besonderen Voraussetzungen - (1) nicht von der rechtlichen, sondern von der wirtschaftlichen Einheit aus. Ein Begriff, der das gesamte Problem umfaßt, ist der der Einheitstheorie i.w.S. (= Lehre von der wirtschaftlichen Einheit).

Wie noch ausführlich gezeigt wird (2), beschäftigte sich das Schrifttum schon früh in besonderer Weise mit dem Problem der Organschaft, während das Institut der Unternehmereinheit nur in seltenen Fällen einer ähnlichen Untersuchung unterzogen wurde. Dieses Versäumnis nachzuholen und möglichst genaue und praktisch verwertbare Abgrenzungsmerkmale zu finden, soll das Ziel dieser Abhandlung sein.

Im Zuge der stetigen Aufwärtsentwicklung des gesamten Wirtschaftslebens infolge technischer Neuerungen auf allen Gebieten, die zwangsläufig zu fortgesetzten Rationalisierungsbestrebungen führten und weiterhin führen müssen, bedeutete es auch für das Steuerrecht eine unumgängliche Notwendigkeit, Möglichkeiten und Wege zu finden, die eine wirtschaftsgerechte Entwicklungslinie nicht hemmen durften. Aus diesen Antriebskräften heraus entwickelte sich schon in den ersten Jahrzehnten des 20. Jahrhunderts die Organtheorie, die ihre Entstehung primär der Beachtung und Anerkennung der wirtschaftlichen Gegebenheiten, nämlich der ständigen Zunahme von Großunternehmungen und Unternehmenszusammenfassungen verdankt. Die Organtheorie ist eine Lehre, deren Anwendungsgebiet sich nicht allein im Umsatzsteuerrecht erschöpft, vielmehr ist sie auch von außerordentlicher Bedeutung auf anderen Steuerrechtsgebieten (3).

Zu der Organtheorie im Umsatzsteuerrecht kommt ergänzend die Lehre von der Unternehmereinheit oder - wie sie der BFH in seinem Urteil

1) Vgl. Abschnitt 2 III Seite 37 ff. und Abschnitt 3 II Seite 64 ff.

2) Nähere Ausführungen dazu Seite 32 ff.

3) Vgl. Abschnitt 3 I 3 Seite 59 ff.

vom 8.2.1955 bezeichnet - die Einheitstheorie i.e.S., die sich mit der in diesem Sinne überhaupt nur im Umsatzsteuerrecht relevanten Unternehmereinheit befaßt. Das diesem Rechtsinstitut von seiten der Wirtschaft in jüngster Zeit entgegengebrachte Interesse ist allein durch die Auswirkungen des KRG Nr. 15 zu erklären (1).

Ein Eingehen auf die in diesem Zusammenhang begründeten zahlreichen Theorien, wie z.B. von Haußmann, Friedländer, Hamburger, David u.a., erübrigt sich im Rahmen dieser Arbeit. Es ist jedoch im Interesse einer möglichst klaren Linie und unter Ausschaltung aller möglichen Zweifel über die Ansicht des Verfassers wichtig, von den folgenden Grundlagen, die nur für das Umsatzsteuerrecht von Bedeutung sein sollen, auszugehen und diese Terminologie auch weiter streng einzuhalten.

Dieser Abschnitt steht unter der Überschrift "Die Lehre von der Unternehmereinheit und die Organtheorie als Teilprobleme der Lehre von der wirtschaftlichen Einheit". Diese Formulierung soll bereits die hier vertretene Auffassung zum Ausdruck bringen, die darin gipfelt, daß die Einheitstheorie i.w.S. (= Lehre von der wirtschaftlichen Einheit) den Gesamtkomplex 'wirtschaftliche Einheit' umfaßt, ohne Rücksicht darauf, ob die wirtschaftliche Einheit auf einem Verhältnis der Subordination oder einem solchen der Koordination beruht.

Die Einheitstheorie darf jedoch nicht in einem absoluten Sinne verstanden werden, dergestalt, daß die bestehende wirtschaftliche Einheit auch eine Rechtseinheit zur Folge hätte. Eine derartige Unterstellung würde zu unhaltbaren Ergebnissen führen. Nur als eine Theorie der relativen Einheit zeitigt diese Lehre befriedigende Ergebnisse (2).

Die Lehre von der wirtschaftlichen Einheit läßt sich in zwei Teile aufspalten, und zwar in die Lehre von der Unternehmereinheit (Einheits-

1) Diese Ansicht wird bestätigt von Bundesfinanzrichter Wauer StW 1955 Sp. 344: "Solange die Organschaft im Umsatzsteuerrecht anerkannt war, hat die Unternehmereinheit eine verhältnismäßig untergeordnete Rolle gespielt." Ebenso Eckhardt, UStR 55/81.

2) In diesem Sinne Friedländer, H.: "Konzernrecht", Berlin-Frankfurt 1954, Seite 44.

Ausführlich mit diesem Problem befaßt sich Schulze, L.: "Die Organtheorie im Umsatzsteuerrecht", Berlin 1935, Seite 38 ff.

theorie i.e.S.) und die Organtheorie. In beiden Fällen stehen Wirtschaftsgebilde im Vordergrund, die zwar aus rechtlich selbständigen Teilen bestehen (bei Unternehmereinheit bestehen können (1)), jedoch betriebswirtschaftlich betrachtet ein einheitliches Ganzes bilden. Das Unterscheidungsmerkmal der beiden Zweige der Einheitstheorie findet sich im Anschluß an die Rechtsprechung des RFH bei der Unternehmereinheit in der Forderung nach Koordination der zu einer Einheit zusammengeschlossenen Betriebe, hingegen verlangt die Organtheorie die Subordination der Gesellschaft(en) unter einen sog. Organträger.

Es werden dabei die Schwierigkeiten, die durch das genannte Abgrenzungsmerkmal in der Praxis auftauchen, keineswegs unterschätzt (2).

In der Rechtsprechung des RFH und im Schrifttum bildete sich nur zögernd und in uneinheitlicher Linie die heute generell anerkannte Unterscheidung in Organtheorie und Lehre von der Unternehmereinheit heraus.

Nach ausführlichem Studium der zu diesen Fragen ergangenen Entscheidungen des RFH, hat sich gezeigt, daß der Begriff der Unternehmereinheit bzw. Unternehmer-Identität oder Unternehmer-Nämlichkeit erstmals im Urteil vom 11.10.1940 (3) genannt wurde, während sonst häufig der Tatbestand der Unternehmereinheit unter dem Gesichtspunkt einer Organschaft mit Personengesellschaften behandelt wurde. (4)

Kein einziges Mal ist die Frage einer Unternehmereinheit mit oder zwischen juristischen Personen an den RFH zur Entscheidung herangetragen worden, eben aus dem Grunde, weil man eine wirtschaftliche Einheit juristischer Personen nur unter dem Blickwinkel der Organtheorie gesehen hatte.

Die Voraussetzungen für die Anerkennung der Unternehmereinheit bei Personengesellschaften waren schon in den oben-geannten Urteilen

-
- 1) Unternehmereinheit von rechtlich unselbständigen Betrieben ist jedoch hier nicht Gegenstand der Betrachtung.
 - 2) In Abschnitt 4 Seite 126 der Arbeit wird nachzuweisen versucht, daß das Abgrenzungsmerkmal Subordination/Koordination für die Praxis unbefriedigende Ergebnisse zeitigt.
 - 3) Bd. 49 Seite 252 und dann im Urteil vom 19.12.1941 - Bd. 51 S. 171 ff.
 - 4) Vgl. RFH-Urteil vom 5.10.1929 - StW 1930 Nr. 412.

des RFH dieselben, wie sie jetzt auch vom V. Senat des Bundesfinanzhofs für die Unternehmereinheit mit und zwischen juristischen Personen übernommen und präzisiert wurden. Es müssen die gleichen Gesellschafter im gleichen Verhältnis an den bürgerlich-rechtlich verschiedenen Gesellschaften beteiligt, einheitliche Willensbildung muß gewährleistet sein (1).

Ein Organverhältnis hingegen setzt die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung des Organs in das übergeordnete Unternehmen des Organträgers voraus.

Ein gemeinsames Merkmal der beiden Rechtsinstitute Unternehmereinheit und Organschaft ist in derselben wirtschaftlichen Wurzel, dem Zusammenschluß mehrerer rechtlich selbständiger Betriebe zu einer umsatzsteuerrechtlich beachtlichen wirtschaftlichen Einheit zu sehen, wobei die umsatzsteuerrechtlichen Wirkungen der Unternehmereinheit die Folgen des umfassenden Unternehmerbegriffs sind, die sich unmittelbar aus § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG ergeben, während sie bei der Organschaft auf der mangelnden umsatzsteuerrechtlichen Selbständigkeit des § 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG - letztlich also auch auf dem Unternehmerbegriff des Umsatzsteuerrechts - beruhen.

Besonderer Nachdruck muß darauf gelegt werden, daß die Unternehmereinheit sich nicht begründen läßt unter Hinweis auf die Unselbständigkeit der gewerblichen Tätigkeit i.S. des § 2 Abs. 2 UStG.

Neben der gesetzlichen Verankerung von Unternehmereinheit und Organschaft ist noch die Vorschrift des § 2 Abs. 2 Zif. 1 UStG zu nennen. Diese Bestimmung über die 'Eingliederung natürlicher Personen, einzeln oder zusammengeschlossen', ist streng von der Unternehmereinheit, die gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt ist, sich aber aus § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG unmittelbar ergibt, zu trennen; denn § 2 Abs. 2 Zif. 1 UStG enthält einen Fall der umsatzsteuerlichen Unselbständigkeit.

Alle genannten Möglichkeiten, die Unternehmenszusammenfassungen im Umsatzsteuerrecht auf besondere Weise zu besteuern, beruhen letzten Endes auf dem Zentralbegriff des umsatzsteuerrechtlichen Unternehmers, der aus der Rücksichtnahme auf die strukturellen Verhältnisse der

1) Vgl. Fußnoten 3) und 4) Seite 7, außerdem RFH-Urteil vom 26.9.27 - Bd. 22 Seite 69.

deutschen Wirtschaft in seiner umfassenden Weise letztlich vom RFH unter dem Gebot der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geschaffen worden ist.

Die folgenden Ausführungen befassen sich mit der Bedeutung der Umsatzsteuer und den in diesem Zusammenhang wichtigen Grundbegriffen des Umsatzsteuerrechts.

B. HAUPTTEIL

Abschnitt 1

DIE GRUNDBEGRIFFE DES UMSATZSTEUERRECHTS

I. Die Bedeutung der Umsatzsteuer

Es bedarf einer besonderen Betonung der Tatsache, daß das Aufkommen an Umsatzsteuer einen überragenden Platz im Bundeshaushalt einnimmt. So hat sich das jährliche Aufkommen der Umsatzsteuer seit dem Rechnungsjahr 1937/38 mit RM 2.754 Mio. = rd. 20 % des Gesamtaufkommens auf DM 9.425 Mio. im Jahre 1954/55 = rd. 30 % der Gesamteinnahmen aus Bundes- und Landessteuern und rd. 43 % der gesamten Steuereinnahmen des Bundes erhöht (1).

Aus diesen Zahlen gewinnt man annähernd ein Bild von der hohen finanz- und wirtschaftspolitischen Bedeutung dieser Bundessteuer. Sie wurde zum tragenden Fundament des gesamten Bundeshaushalts. Ihre Vorzüge liegen in erster Linie in der außerordentlichen fiskalischen Ergiebigkeit, die auf ihrer großen Breitenwirkung beruht, in ihrer Anonymität, ihrer Krisenfestigkeit und den relativ geringen Erhebungskosten. Andererseits ist jedoch das deutsche Umsatzsteuersystem mit Nachteilen behaftet, deren Ursachen vorwiegend in der Kumulativwirkung der Umsatzsteuer liegen. Diese Kumulativwirkung tritt ein, weil die Umsatzsteuer auf jeder Stufe des Wirtschaftsablaufs erhoben wird, die das einzelne Wirtschaftsgut auf seinem Weg vom Hersteller zum Konsumenten durchläuft. Die Folge davon kann bei gleichen Wirtschaftsgütern eine unterschiedliche umsatzsteuerliche Belastung sein, je nachdem, ob das Erzeugnis in ein- oder mehrstufigen Unternehmen hergestellt wird. Die im Umsatzsteuer-System liegende Begünstigung mehrstufiger Unternehmen ist allein nicht in der Lage, eine verstärkte Tendenz zur Konzentration auszulösen (2).

1) Diese Zahlen sind der Bundestagsdrucksache 1924; 6-52210- 3500/55 vom 6.12.1955 Seite 5 entnommen.

2) Vgl. die Ausführungen Seite 144.

Das Besondere der Umsatzsteuer ist, daß sie nicht von demjenigen erhoben wird, der sie zu tragen hat, sondern von dem Unternehmer, der mit Lieferungen und Leistungen am Wirtschaftsgeschehen teilnimmt. Auf die Leistungsfähigkeit kommt es grundsätzlich nicht an. In dieser Tatsache liegt ein Nachteil des deutschen Umsatzsteuerrechts, der von sozialpolitischer Bedeutung ist: Der Konsument hat die umsatzsteuerliche Belastung zu tragen, ohne Rücksicht auf seine wirtschaftliche Leistungskraft. Auch kennt das Umsatzsteuerrecht weder eine gemeinsame Veranlagung von Ehegatten, noch räumt es dem Umstand, daß Leistender und Empfänger miteinander verheiratet sind, sonst irgendwelchen Einfluß ein (1).

1. Umsatz - Lieferung - Leistung

Das Umsatzsteuergesetz knüpft an den wirtschaftlichen Vorgang des Umsatzes an, wobei unter diesem Begriff jede Güterbewegung generell, jeder wirtschaftliche Marktverkehr zu verstehen ist. Vier Voraussetzungen werden an den Begriff des Umsatzes geknüpft. Umsätze sind Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Zif. 1 UStG). Unter steuerbaren Umsätzen versteht man diejenigen Verkehrsvorgänge (Leistungen), die alle Voraussetzungen des § 1 Zif. 1 UStG erfüllen. Fehlt auch nur eine der genannten Voraussetzungen, so ist die Leistung nicht steuerbar und unterliegt damit nicht der Umsatzbesteuerung.

Der Begriff des steuerbaren Umsatzes ist nicht gleichbedeutend und nicht zu verwechseln mit dem des steuerpflichtigen Umsatzes. Steuerbarkeit steht also nicht im Gegensatz zu Steuerfreiheit, denn nur steuerbare Umsätze können steuerfrei oder steuerpflichtig sein. Die primäre Frage ist also stets die nach der Steuerbarkeit der Vorgänge. Erst wenn diese bejaht wird, ist weiter zu prüfen, ob eine Befreiungsvorschrift nach § 4 UStG zum Zuge kommt oder zu welchem Satz die Leistung steuerpflichtig ist.

Bei oberflächlicher Betrachtung erscheint es verwunderlich, daß das Umsatzsteuergesetz die beiden Begriffe Lieferungen und Leistungen unter-

1) Über die Entwicklung der Umsatzsteuer vgl. Grabower "Die Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwärtige Gestaltung" sowie Risser "Die geschichtliche Entwicklung und ökonomische Problematik der Umsatzbesteuerung ..." Diss. Bonn 1951.

scheidet. Dies um so mehr, als zwischen ihnen kaum ein begrifflicher Unterschied besteht, da - ökonomisch betrachtet - auch Lieferungen Leistungen sind und der Begriff der Leistung den Oberbegriff bildet (1). Bei näherer Untersuchung ergibt sich jedoch, daß der Begriff der Lieferung steuerpolitisch für einige Sondervorschriften nicht zu entbehren ist (2).

Unter Lieferungen i.S. des Umsatzsteuergesetzes versteht man Leistungen, durch die der Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, über einen Gegenstand zu verfügen (§ 2 UStDB). Das Umsatzsteuergesetz stellt allein auf die tatsächliche Verschaffung der Verfügungsmacht ohne Berücksichtigung des bürgerlich-rechtlichen Schuldverhältnisses ab. Es ist dies ein weiteres Beispiel für die Verwirklichung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Umsatzsteuerrecht.

Der Begriff der Leistung umfaßt alles, was Gegenstand des Rechtsverkehrs sein kann, z.B. Handlungen aller Art, Unterlassungen, Duldungen. Es kann der Leistung auch ein Vertrag zugrunde liegen, der wegen gesetzwidrigen oder unsittlichen Inhalts bürgerlich-rechtlich nichtig ist; umsatzsteuerrechtlich bildet diese Tatsache kein Hindernis für die Erfassung der Leistung.

Unter einer 'sonstigen Leistung' i.S. des § 1 Zif. 1 UStG versteht man demnach jede Art wirtschaftlicher Tätigkeit, soweit sie nicht eine Lieferung darstellt, z.B. freiberufliche Tätigkeit als Arzt, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer usw..

Aus dem Wesen der Leistung ergibt sich, daß sie nur zwischen zwei verschiedenen Steuersubjekten vorkommen kann. Eine Leistung eines Unternehmers an sich selbst ist daher begrifflich ausgeschlossen, so daß zwischen verschiedenen Betrieben desselben Unternehmers keine umsatzsteuerlich relevanten Umsätze getätigt werden können (3).

1) Vgl. Plückebaum "Umsatzsteuergesetz" 5. Auflage Seite 217

2) Z.B. für § 4/2a und b, § 4 Zif. 3 und 4 UStG

3) Hinweis auf die in Abschnitt 2 IV 2 Seite 49 und in Abschnitt 3 III 1 Seite 83 gemachten Ausführungen.

2. Die umsatzsteuerliche Rechtsfähigkeit

Rechtsfähig i.S. des bürgerlichen Rechts sind natürliche Personen sowie Personenvereinigungen und Vermögensmassen, soweit sie von der Rechtsordnung als selbständige Rechtspersonen anerkannt sind.

Unter steuerlicher Rechtsfähigkeit versteht man die Fähigkeit, Träger von steuerlichen Rechten und Pflichten zu sein. Diese aus dem bürgerlichen Recht entnommene Umschreibung hat jedoch noch keinen Inhalt. § 105 AO bestimmt, daß es für die steuerliche Rechtsfähigkeit unbedeutend ist, ob der Träger nach bürgerlichem Recht rechtsfähig ist oder nicht. Es ist also festzuhalten, daß die steuerliche Rechtsfähigkeit umfassender ist als die des bürgerlichen Rechts (1). Zu beachten ist ferner, daß die steuerliche Rechtsfähigkeit nicht wie die Rechtsfähigkeit des bürgerlichen Rechts ein allgemeiner und absoluter Begriff ist, sondern sich jeweils nach dem einschlägigen Gesetz richtet, m.a.W. die Frage, ob ein steuerrechtsfähiges Gebilde vorhanden ist, wird für die einzelnen Steuerarten entsprechend ihrer Zwecksetzung verschieden beantwortet. So ist z.B. die OHG zwar für die Umsatzsteuer und die Verbrauchsteuern steuerlich rechtsfähig, nicht dagegen i.S. der Besitzsteuern.

Innerhalb der einzelnen Steuerarten geht das Umsatzsteuerrecht besonders weit in der Anerkennung der steuerlichen Rechtsfähigkeit von Wirtschaftsgebilden, die im Sinn des bürgerlichen Rechts nicht rechtsfähig sind. Umsatzsteuerlich rechtsfähig ist, wer innerhalb einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit Leistungen erbringt (2). Träger der umsatzsteuerlichen Rechte und Pflichten ist der Unternehmer.

II. Der Unternehmerbegriff im Umsatzsteuerrecht

Bei Unternehmereinheit und Organschaft handelt es sich jeweils um Probleme der subjektiven Steuerpflicht. Steuersubjekt ist der Unternehmer i.S. des Umsatzsteuerrechts. Aus diesem Grunde ist Ausgangspunkt für die weiteren Untersuchungen der umsatzsteuerliche Zentralbegriff des Unternehmers (3). Für seinen Inhalt gilt das, was bereits grundsätz-

1) Dies ist ausgesprochen in den Urteilen vom 19.5.1930 - Bd. 26 Seite 348 ff. und vom 17.10.1930 - Bd. 27 Seite 221 ff.

2) Vgl. Hübschmann-Grabower-Beck-v. Wallis: "UStG" Köln 1955 § 2 UStG Anm. 2

3) Der Unternehmerbegriff ist weiter von Bedeutung für Fragen des Eigenverbrauchs und der öffentlichen Gewalt.

lich zu den 'Steuerrechtlichen Wirtschaftsbegriffen' des Umsatzsteuerrechts gesagt wurde. Er weicht sowohl vom Sprachgebrauch als auch vom Unternehmerbegriff anderer Gesetze ab.

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Die Voraussetzung der Selbstständigkeit will den Kreis derjenigen, die sich am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr beteiligen, dem Zweck des UStG entsprechend einschränken. Steuersubjekt ist nicht der einzelne Betrieb, sondern der Unternehmer. Als Unternehmer können natürliche Personen, juristische Personen jeder Art und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Stiftungen oder Zweckvermögen in Betracht kommen. Die jeweilige Rechtsform ist unerheblich.

1. Die gewerbliche und berufliche Tätigkeit

Im Umsatzsteuergesetz selbst ist die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers umschrieben als "jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt ..." (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG).

Es braucht also weder ein Gewerbebetrieb im Sinn der Gewerbeordnung, noch ein solcher im Sinn des § 2 GewStG vorzuliegen.

Die Unternehmertätigkeit deckt sich auch nicht mit den Tätigkeiten, die den in § 2 Abs. 3 Zif. 2 und 3 EStG genannten Einkünften zugrundeliegen. Es können vielmehr alle Einkünfte des § 2 Abs. 3 EStG mit Ausnahme der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf einer Unternehmertätigkeit i. S. des Umsatzsteuergesetzes beruhen. Unter Tätigkeit i. S. des § 2 Abs. 1 UStG versteht man also jedes positive Tun. Auch ein Dulden und ein Unterlassen können als umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit gewertet werden (1).

Mit der Umschreibung der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit als einer nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, ist jede Teilnahme am Erwerbsleben getroffen, mit der Einschränkung, daß mit dem Beiwort nachhaltig "ein schmaler Saum am Rande des Erwerbslebens ausgeschieden wird" (2). Das sind die Umsätze, die am Über-

1) Plückebaum a.a.O. Seite 129

2) So Artzinger "Die Unternehmer-Identität" StW 1955 Sp. 536.

gang vom Privat- zum Erwerbsleben liegen und die auch technisch kaum zu erfassen wären. Der Begriff der Nachhaltigkeit ist in weitem Sinne auszulegen. Wesentlich ist nur der äußere Sachverhalt; das Motiv des Umsatzes ist unbeachtlich.

Nachhaltig im Sinn der Rechtssprechung ist eine Tätigkeit, die auf Grund eines einheitlichen Entschlusses erfolgt (1). Die Feststellung eines solchen Entschlusses zu nachhaltiger Betätigung ist oft schwierig und der RFH hat daher das früher aufgestellte Erfordernis der Planmäßigkeit fallen gelassen. Nachhaltigkeit wird angenommen, wenn tatsächlich mehrere Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses vorgenommen werden. Selbst eine Mehrheit einmaliger Handlungen, die in einem gewissen inneren Zusammenhang stehen, oder die Schaffung eines Dauerzustandes zur Erzielung laufender Einnahmen kann als nachhaltige Tätigkeit in Frage kommen (2).

Die Nachhaltigkeit einer Tätigkeit allein macht aber die am Erwerbsleben Teilnehmenden noch nicht zum Unternehmer i.S. des Umsatzsteuerrechts. Erst das Merkmal der Selbständigkeit unterscheidet den Unternehmer vom unselbständig Tätigen.

2. Das Kriterium der Selbständigkeit

Prüft man, was i.S. des Umsatzsteuergesetzes den Selbständigen vom Unselbständigen unterscheidet, so wird man - für natürliche Personen - letztlich kaum etwas anderes finden, als den Willen, selbständig oder unselbständig am Erwerbsleben teilzunehmen (3). Eine objektive Grenze läßt sich nicht ziehen.

Das Merkmal der Selbständigkeit stammt ursprünglich aus der früheren Preußischen Gewerbe-Ordnung vom 17.1.1845, nach der derjenige selbständig war, der für eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung eine Tätigkeit ausübte. Im Anschluß daran kann man auch heute noch sagen, daß in der Regel derjenige umsatzsteuerrechtlich selbständig

-
- 1) Vgl. RFH-Urteil vom 27.4.1923 - Bd. 12 Seite 130; erneut bestätigt durch BFH-Urteil vom 3.6.1954 - V 262/53 - BStBl. 1954 III Seite 238
 - 2) So Sölch StW 1942 Sp. 295 und Plückebaum-Malitzky "UStG" 6. Auflage Seite 146 Tz. 44
 - 3) Vgl. v. Wartenburg, Y.: "Die umsatzsteuerliche Selbständigkeit natürlicher Personen", DStZ 1952 Seite 209 ff.

ist, den ein eigenes Geschäftsrisiko trifft und der im wesentlichen unter eigener Verantwortung, mit eigener Initiative, Zeiteinteilung usw. handelt. Auch die Art der Entlohnung kann für bzw. gegen Selbständigkeit sprechen (1).

Das Umsatzsteuergesetz selbst gibt nur Richtlinien dafür, inwieweit natürliche und wann juristische Personen unselbständig sind. Über die Selbständigkeit finden sich keine Bestimmungen; sie wird durch die genannte Vorschrift des § 2 Abs. 2 UStG nur negativ abgegrenzt.

3. Die Unselbständigkeit i. S. des § 2 Abs. 2 UStG

Die Gesetzesvorschrift des § 2 Abs. 2 UStG enthält zwei ganz verschiedene Bestimmungen.

Unter § 2 Abs. 2 Zif. 1 UStG fallen natürliche Personen und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen (z.B. OHG, KG, GesbR). Diese sind unselbständig, soweit sie einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen haben. Sie behalten aber stets einen gewissen freien Willen, dieses Verhältnis wieder zu lösen. Für diese Personen gilt, daß sie teils selbständig, teils unselbständig tätig, also Unternehmer und Angestellter in einer Person sein können. Dies ist in § 2 Abs. 2 Zif. 1 UStG durch das Einleitungswort 'soweit' ausgedrückt.

Anders verhält es sich bei unselbständigen juristischen Personen des § 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG. Nur eine juristische Person kann so beherrscht werden, daß sie zum willenlosen Werkzeug des übergeordneten Unternehmens wird. Besteht eine solche Unterordnung, so ist sie in jeder Hinsicht gegeben, eine Spaltung in eine teilweise Selbständigkeit und eine teilweise Unselbständigkeit wie bei den natürlichen Personen (einzeln oder zusammengeschlossen) ist nicht möglich.

Da die rechtliche Selbständigkeit einer juristischen Person zunächst auch für ihre umsatzsteuerrechtliche Selbständigkeit spricht, kann die Unselbständigkeit immer nur als eine Ausnahme von der Regel angesehen wer-

1) Auf die ausführliche Behandlung dieser Fragen mit Beispielen darf auf Plückebaum a.a.O. Seite 135 ff. verwiesen werden.

den. Gegen die anfänglichen Bedenken, juristische Personen unter besonderen Voraussetzungen als umsatzsteuerrechtlich unselbständig anzuerkennen, wendet sich Kloß (1) bereits im Jahre 1928 mit den Worten: "Man muß nur den Gedanken abstreifen, daß juristische Persönlichkeit und umsatzsteuerrechtliche Selbständigkeit grundsätzlich zusammenfallen müssen."

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer umsatzsteuerrechtlich unselbständigen juristischen Person sind die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung derselben in ein übergeordnetes Unternehmen. Eine unselbständige juristische Person ist Organ i.S. der Organtheorie. Da bei Unselbständigkeit einer juristischen Person immer Organschaft gegeben ist, darf auf die ausführlichen Darlegungen in Abschnitt 3 verwiesen werden.

Der Streit um die Frage, ob Art. II KRG Nr. 15 die ganze Vorschrift des § 2 Abs. 2 UStG oder nur die Unselbständigkeit juristischer Personen nach § 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG betrifft, ist inzwischen so entschieden, daß Art. II KRG Nr. 15 entsprechend seiner wirtschaftspolitischen Zielsetzung nur die Vorschrift über die Unselbständigkeit juristischer Personen außer Kraft setzen bzw. ändern wollte (2). Das bedeutet also für die augenblickliche Rechtslage, daß die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nach wie vor nicht selbständig ausgeübt wird, soweit natürliche Personen einzeln oder zusammengeschlossen einem Unternehmen unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Zif. 1 UStG eingegliedert sind. In Fällen dieser Art liegen dann insoweit keine steuerbaren Innenumsätze vor.

III. Betrieb - Unternehmung - wirtschaftliche Einheit

Die vorstehenden Ausführungen haben bestätigt, daß sich das Umsatzsteuerrecht bemüht, in jedem Falle den wirtschaftlichen Gehalt der Tatsachen zu erforschen; es bleibt bei seinen Untersuchungen nicht an äußeren Rechtsformen haften, sondern versucht stets, dem jeweiligen wirtschaftlichen Grundtatbestand gerecht zu werden. So bietet insbesondere

1) "Zusammenschlüsse und Umsatzsteuer" in DStZ 1928 Sp. 11; vgl. auch Bd. 22 Seite 69.

2) OFH-Urteil vom 23.5.49 - II 20/48 S - Bd.54 Seite 330

der umfassende Begriff des Unternehmers eine Gewähr dafür, daß eine streng formale Auslegung des Umsatzsteuergesetzes nicht erfolgt.

Mit Hervorkehrung der wirtschaftlichen Einheit wird der RFH (1) erst dem wahren Zweck des Umsatzsteuerrechts gerecht. Eine Richtschnur für die Frage, wann eine wirtschaftliche Einheit zwischen mehreren rechtlich selbständigen Betrieben vorliegt, vermag der wirtschaftswissenschaftliche Begriff des Betriebes in Verbindung zur Unternehmung zu geben.

Der Betrieb ist der Ausdruck für die Art der wirtschaftlichen Tätigkeit der Unternehmung. Im Gegensatz zur Unternehmung kann der Betrieb wirtschaftlich nicht aus eigener, ursprünglicher Initiative tätig sein, denn er arbeitet im Rahmen eines Unternehmens, in dem er verwurzelt ist. Nach Rieger (2) sind Betriebe an sich überhaupt keine wirtschaftenden Größen, sie wirtschaften nicht im eigentlichen Sinne. "Vielleicht wird mit ihnen gewirtschaftet. Sie sind Objekt, aber nicht Subjekt irgendeiner Wirtschaft. Sie sind rein technische Institutionen und bedürfen erst einer übergeordneten Instanz, einer wirtschaftlichen Idee, der sie eingegliedert werden müssen, damit man sie als Wirtschaftseinheiten ansprechen kann".

Das Unternehmen ist demgegenüber der umfassendere Begriff, an den Forderungen zu stellen sind, die dem Betrieb fehlen. Infolge der Tatsache, daß die Unternehmung sich dauernd in Bereitschaft hält, Güter zu erstellen, ist mit dem Begriff der Unternehmung zwangsläufig das Tragen eines Kapitalrisikos verbunden. Das Kapital wird aber nicht nur bereitgestellt, sondern die Tätigkeit der Unternehmung besteht darin, das Kapital dauernd zu verwerten. Diese Verwertung ist aber nur möglich durch eine selbständige Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr.

Rieger warnt davor (3), die Begriffe Betrieb und Unternehmung als synonyme Begriffe zu gebrauchen, "da sie gar nicht der gleichen Ebene angehören: 'Betrieb' bezieht sich auf die konkrete Gestalt, 'Unternehmung' ist ursprünglich eine wirtschaftliche Idee".

1) Urteil vom 30.1.30 - StW 1930 Nr. 321.

2) "Einführung in die Privatwirtschaftslehre" Nürnberg 1928 Seite 33

3) a.a.O. Seite 39; vgl. auch Rössle "Allg. Betriebswirtschaftslehre", Stuttgart 1953 Seite 16: Die Aufspaltung der Wirtschaftseinheiten in Betrieb und Unternehmung ist nicht nur eine theoretische Konstruktion, sondern auch von praktischer Bedeutung.

Er kennzeichnet dann das Verhältnis zwischen Unternehmung und Betrieb mit folgenden Worten: "Unternehmung ist - konkret aufgefaßt - der umfassendere Begriff, er umschließt den Betrieb plus leitende Idee: Gewinnstreben. Der Betrieb ist die Materialisation der Unternehmungsidee."

Es wird also damit zum Ausdruck gebracht, daß eine Unternehmung ihre wirtschaftliche Tätigkeit durch einen oder mehrere Betriebe ausüben kann.

Aus diesen Ausführungen folgt, daß allein eine Unternehmung eine selbständige wirtschaftliche Einheit bilden kann, nicht aber ein Betrieb. Wenn also einer an sich rechtlich selbständigen Unternehmung die wirtschaftlichen Zeichen der Selbständigkeit einer Unternehmung (Handeln aus eigener Initiative, Kapitalrisiko, Gewinnabsicht) fehlen, so ist sie trotz rechtlicher Selbständigkeit wirtschaftlich nur ein unselbständiger Betrieb im obigen Sinne, der nur in Verbindung mit einer anderen Unternehmung und dem zu diesem gehörigen Betrieb eine wirtschaftliche Einheit bilden kann. Durch diese sog. wirtschaftliche Fusion, d.h. durch Zusammenschluß mehrerer rechtlich selbständiger Unternehmen entsteht eine wirtschaftliche Einheit.

Von dieser betriebswirtschaftlichen Auffassung der Unternehmung kann man auch bei Beurteilung der umsatzsteuerrechtlichen Selbständigkeit ausgehen.

Zugleich ist dieser betriebswirtschaftliche Ausgangspunkt ein Beweis dafür, daß auch ein nicht unter der Abhängigkeit eines Organträgers stehender rechtlich verselbständigter Betrieb mit einem anderen Unternehmen eine wirtschaftliche Einheit bilden kann (1). So sind sowohl die abhängigen juristischen Personen im Falle eines Organverhältnisses, als auch die Glieder einer Unternehmereinheit betriebswirtschaftlich und umsatzsteuerrechtlich nur noch Betriebe der wirtschaftlichen Einheit 'Organschaft' bzw. 'Unternehmereinheit'. Sie haben ihre Unternehmereigenschaft unter Beibehaltung ihrer rechtlichen Selbständigkeit verloren.

In einfachen Verhältnissen sind Betrieb, Unternehmung und Rechtsform identisch. Aber schon ein Unternehmen mittlerer Größe setzt sich häufig aus mehreren rechtlich verselbständigten Betrieben zusammen. Eine wirt-

1) Vgl. Schulze a.a.O. Seite 78

schaftliche Einheit ist nicht dadurch ausgeschlossen, daß ihre Glieder in verschiedene Rechtsformen gekleidet sind.

In der Begründung zum Umsatzsteuergesetz 1934 bestätigt sich die oben vertretene Ansicht, daß ein Unternehmer zwar mehrere Betriebe, aber nur ein Unternehmen haben kann. Die mehreren Betriebe - als die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers - bilden das Unternehmen des Unternehmers (1).

Abschnitt 2

DIE UNTERNEHMEREINHEIT ALS WIRTSCHAFTLICHE EINHEIT

Seit durch KRG Nr. 15 die umsatzsteuerrechtlichen Wirkungen der Organschaft im wesentlichen beseitigt worden sind, hat das Institut der Unternehmereinheit erheblich an Bedeutung gewonnen.

Schultze-Schlutius (2) definiert die Organtheorie richtigerweise als "eine der Lehren der steuerlichen Anerkennung der wirtschaftlichen Einheit rechtlich selbständiger Wirtschaftssubjekte", weil gerade im Umsatzsteuerrecht neben der Organtheorie die Lehre von der Angestellten-eigenschaft der natürlichen Personen - einzeln oder zusammengeschlossen - (§ 2 Abs. 2 Zif. 1 UStG) sowie die Lehre von der Unternehmereinheit (§ 2 Abs. 1 UStG) zu berücksichtigen sind.

I. Ursprung und Entwicklung der Lehre von der Unternehmereinheit

Primärer Hintergrund und erste Ursache für die Heranbildung von Theorien und die Aufstellung bestimmter Grundsätze für die steuerliche Behandlung von Unternehmenszusammenschlüssen ist in der modernen Wirtschaftsentwicklung zu sehen. Die Konzentrationsbewegung schuf Wirtschaftsgebilde, die vorher nicht bestanden hatten. Der Gedanke vertikaler und horizontaler Konzentration und der Rationalisierung treten mehr und mehr in den Vordergrund. Mit dieser wirtschaftlichen Entwicklung Schritt zu halten, war Aufgabe der Rechtsprechung, solange gesetzliche

1) RStBl. 1934 Seite 1550.

2) a.a.O. Seite 31.

Regelungen nicht ergangen waren und auch noch danach, um die Gesetzesbestimmungen wirtschaftsgerecht auslegen zu können. Diese notwendige Anpassung erfolgte mit Hilfe der Einheitstheorie, die zunächst nur in der Unterform der Organtheorie besonders herausgebildet worden war. Erst später unterschied man neben der Organtheorie noch die Lehre von der Unternehmereinheit.

1. Rechtsgrundlage und Begriff

Eine ausdrückliche gesetzliche Regelung hat die Lehre von der Unternehmereinheit im Gegensatz zur Organtheorie bis heute nicht gefunden. Ihre Anwendung ergibt sich jedoch - wie schon mehrfach betont - aus der Vorschrift des § 2 Abs. 1 UStG. In der Begründung zum Umsatzsteuergesetz 1934 (1) ist deutlich herausgestellt, daß der gesamte gewerbliche Tätigkeitsbereich des Unternehmers sein Unternehmen bildet. In den Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen 1951 enthielt erstmals § 17 Abs. 1 eine Vorschrift über die Unternehmereinheit, die jedoch durch das BFH-Urteil vom 8.2.1955 für rechtsungültig erklärt wurde (2).

Der Begriff der Unternehmereinheit leitet sich unmittelbar aus dem in § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG niedergelegten Unternehmerbegriff ab. Bei der Frage nach der Unternehmereinheit stehen daher die Begriffe Unternehmer und Unternehmen im Vordergrund (3).

Unter Zugrundelegung der Vorschrift des § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG hat der RFH mehrere Personengesellschaften als ein Unternehmen angesehen, wenn an ihnen die gleichen Gesellschafter im gleichen Verhältnis beteiligt sind und wenn das Zustandekommen einer verschiedenen Willensbildung praktisch ausgeschlossen ist (4).

Alleinunternehmer ist dann die in den Gesellschaften zusammengeschlossene Personengruppe. Alle ihre Abteilungen und Betriebe zusammen bilden unabhängig von ihren Rechtsformen die Unternehmereinheit. Keines der Gebilde ist vom anderen abhängig oder beherrscht ein anderes. Jedes einzelne ist selbständig, aber mit dem gleichen Willen, den gleichen Personen und den gleichen Beteiligungsverhältnissen.

1) RStBl. 1934 Seite 1550

2) Hinweis auf die Ausführungen Seite 116 f.

3) Siehe Seite 13 ff.

4) RFH-Urteile Bd. 22 Seite 69; Bd. 36 Seite 214; Bd. 49 Seite 250.

Unter diesen Voraussetzungen können zwischen den Gesellschaften keine Umsätze i. S. des UStG getätigt werden, etwaige Lieferungen oder Leistungen sind nicht steuerbar.

An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, daß es nicht korrekt ist, Rechtsgeschäfte zwischen den durch Unternehmereinheit verbundenen Wirtschaftsgebilden als 'steuerfrei' zu bezeichnen, denn Steuerfreiheit kann - wie schon erwähnt - nur ein Umsatz genießen, der steuerbar i. S. des UStG ist. Und sog. Innenumsätze sind nicht steuerbar, weil sie nicht unter den Begriff des Umsatzes nach § 1 UStG fallen.

Größeres Interesse fand das Problem der Unternehmereinheit erst nach Erlaß des KRG Nr. 15 (1). Es ergab sich zunächst die Frage, ob Art. II des KRG Nr. 15 auch die umsatzsteuerlichen Folgen der Unternehmereinheit beseitigen wollte. Dies mußte verneint werden, weil die Unternehmereinheit ihre Rechtsgrundlage in § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG hat.

Die Lehre von der Unternehmereinheit darf zusammenfassend als die umsatzsteuerrechtliche Lehre von der wirtschaftlichen Einheit rechtlich **selbständiger** Wirtschaftsgebilde bezeichnet werden, deren Voraussetzungen gleiche Gesellschafter, gleiche Beteiligung und einheitliche Willensbildung sind.

Mit Absicht wurde an Stelle der sonst üblichen Bezeichnung 'Unternehmen' oder 'Gesellschaft' die neutrale Bezeichnung 'Wirtschaftsgebilde' gewählt. Der Grund hierfür liegt darin, daß man mit dem Begriff des Unternehmens bestimmte, fest umgrenzte Vorstellungen verbindet, die im obigen Sinne nicht gegeben sind. Die einzelnen Gebilde sind nicht Unternehmen i. S. des Umsatzsteuergesetzes sondern nur noch Teile eines solchen. Die Bezeichnung 'Gesellschaft' ist deshalb nicht angebracht, weil die Lehre von der Unternehmereinheit in ihrer umfassendsten Auslegung auch die Fälle mit einbezieht, in denen eine natürliche Person (Einzelunternehmer) mehrere rechtlich selbständige Betriebe unterhält, die alle zusammen eine Unternehmereinheit bilden.

2. Unternehmereinheit und Unternehmenseinheit

Der unternehmerische Wille einer natürlichen Person kann sich in verschiedenen Richtungen äußern. So betreibt Einzelunternehmer X bei-

1) Vgl. Seite 115 ff.

spielsweise eine Brauerei und außerdem eine Gastwirtschaft unter verschiedenen Firmen. Innenlieferungen zwischen Brauerei und Gastwirtschaft sind als Rechtsvorgänge innerhalb des einheitlichen Unternehmens - der Unternehmereinheit - nicht steuerbar.

Die Lehre von der Unternehmereinheit geht davon aus, daß sich der unternehmerische Wille zwar unterschiedlich äußern kann, die Willensbildung jedoch eine einheitliche ist.

Unternehmereinheit zwischen einer natürlichen Person (Einzelunternehmer) und einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung ist begrifflich ausgeschlossen, weil die Voraussetzung der gleichen Gesellschafter in diesen Fällen nie erfüllt werden kann. Dagegen liegt Unternehmereinheit zwischen einem Einzelunternehmer und einer juristischen Person immer dann vor, wenn die natürliche Person alleiniger Gesellschafter der Rechtsperson ist (1).

Unternehmereinheit zwischen mehreren Personengesellschaften ist bereits in mehreren Urteilen des RFH anerkannt worden (2). Und es ist nur die logische Konsequenz aus der Anwendung des umfassenden Unternehmerbegriffs, auch mehrere Gesellschaften als 'Betriebe' des Unternehmers zu behandeln, wenn ihr unternehmerischer Wille einheitlich gebildet wird und die Gesellschafter und deren Beteiligung bei jeder der einzelnen Gesellschaften gleich sind.

Grundsätzlich gegen eine 'Identität' mehrerer Gesellschaften ist Schettler (3), weil mit deren Anerkennung der Grundsatz aufgegeben würde, daß für die Umsatzsteuer allein die Gesellschaft Unternehmer und der Gesellschafter im Verhältnis zur Gesellschaft eine fremde Person ist.

Hierzu ist zu bemerken, daß die Unternehmereinheit durchaus mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Bestimmung des § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG zu vereinbaren ist, sofern nur die vom RFH entwickelten und immer wieder gleichlautend aufgestellten Erfordernisse im Einzelfall auch tatsächlich erfüllt sind.

-
- 1) Die 100-%ige Beteiligung wird allerdings vielfach noch als Beweis für das Vorliegen einer Organschaft gewertet. Vgl. dazu Abschnitt 4 III 4 a Seite 120 ff.
 - 2) So z.B. in Bd. 49 Seite 250; Bd. 51 Seite 170 ff; RStBl. 1940 Seite 982.
 - 3) "Unternehmereinheit im Umsatzsteuerrecht" WpG 1951 Seite 155 f.

Die Rechtsform einer Gesellschaft kann zur leeren Schale werden, und an dieser Möglichkeit darf eine auf Erfassung der wirtschaftlichen Wirklichkeit gerichtete Auslegung des Umsatzsteuergesetzes nicht vorbeigehen. So vertritt auch Artzinger (1) als Antwort auf Schettlers Überlegungen die Ansicht, daß Rechtsprechung und Lehre seit Jahrzehnten die Individuationsmerkmale für das Umsatzsteuerrecht eigenständig entwickelten. Von Gesetzes wegen ist zu prüfen, wo das Unternehmen des Unternehmers endet. Das ist dort der Fall, wo der Unternehmerwille endet.

In Schrifttum und Rechtsprechung wird auch die Möglichkeit einer Unternehmereinheit zwischen und mit juristischen Personen bejaht, und zwar unter denselben Voraussetzungen wie zwischen Personengesellschaften.

Eine juristische Person kann sowohl mit einer natürlichen Person (Einzelunternehmer) als auch mit einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung oder einer anderen juristischen Person eine Unternehmereinheit bilden, wenn im Einzelfall die in Abschnitt 2 III Seite 37 ff. besprochenen Voraussetzungen erfüllt sind.

Dieser letzte und zugleich äußerst wirkungsvolle Schritt des BFH hat die große praktische Bedeutung der Lehre von der Unternehmereinheit in den Blickpunkt des Interesses gerückt. Während in den früheren Entscheidungen des RFH (2) die Unternehmereinheit noch keineswegs als selbständige Institution des Umsatzsteuerrechts erscheint, kommt ihr nach der neuesten Rechtsprechung des BFH eine völlig eigenständige Bedeutung zu (3).

II. Rechtsprechung und Schrifttum zur Frage der Unternehmereinheit

Wie wenig einheitlich die frühe Rechtsprechung des RFH zur Frage der Unternehmereinheit war, werden die folgenden Ausführungen zeigen. Es scheint für den V. Senat des RFH schwierig gewesen zu sein, Organisation und Unternehmereinheit als selbständige Institutionen des Umsatzsteuerrechts herauszustellen. Dies mag vor allen Dingen seine Ur-

1) a.a.O. Sp. 545

2) Vgl. die Ausführungen Seite 25 ff. und Seite 32 ff.

3) Nähere Ausführungen darüber Seite 115 ff.

sache darin gehabt haben, daß nur relativ wenig Fälle der Unternehmereinheit an den RFH zur Entscheidung herangetragen worden sind.

Erst der Einbruch des KRG Nr. 15 in die Systematik des Umsatzsteuerrechts lenkte die besondere Aufmerksamkeit der Betroffenen auf die bis dahin wenig beachtete Unternehmereinheit. Mit allen Mitteln sollte versucht werden, Unternehmenszusammenschlüsse, die bisher organschaftlich verbunden waren, nun schlagartig in solche i. S. der Unternehmereinheit umzudeuten.

Dieses Vorgehen ist verständlich, darf aber nicht zur Verwischung der unbedingt zu beachtenden und in jedem Falle gegebenen - wenn auch häufig schwer erkennbaren - Grenzen zwischen Unternehmereinheit und Organschaft führen. Dafür setzt sich auch der V. Senat des BFH mit altem Nachdruck ein.

1. Die Entwicklung der Unternehmereinheit in der Rechtsprechung des RFH

In den wenigen Urteilen des RFH zur Unternehmereinheit von Personengesellschaften stellt dieser die - jetzt vom BFH auch für Unternehmereinheit mit juristischen Personen übernommenen - Voraussetzungen heraus, die erfüllt sein müssen, damit eine umsatzsteuerrechtliche Unternehmereinheit anerkannt werden kann.

Als Ergebnis der Prüfung der Rechtsprechung des RFH auf diesem Gebiet kann festgestellt werden, daß dieser mit dem Urteil vom 10.11.1921 (1) zum ersten Mal den Tatbestand einer echten Unternehmereinheit trifft, ohne ihn jedoch ausdrücklich als solchen zu bezeichnen. Vielmehr heißt es in der Entscheidung: "Zwischen offenen Handelsgesellschaften, die aus denselben Gesellschaftern bestehen und bei denen die Gesellschafter in derselben Weise beteiligt sind, sind Umsätze möglich und steuerpflichtig."

Der ganze Fragenkomplex wird hier noch ausschließlich unter dem Gesichtspunkt der Organtheorie gesehen, so daß eine andere Entscheidung ausgeschlossen war.

Auch in Bd. 13 Seite 151 (2) nimmt der RFH Bezug auf die Entscheidung vom 10.11.21 und betont, daß Gleichheit der Inhaber keine Einheit der Betriebe bedeute , da nicht die eine OHG in den wirtschaftlichen

1) Bd. 7 Seite 207 ff.

2) Urteil vom 14.12.1923

Organismus der anderen OHG derart eingegliedert war, daß sie innerhalb dieses Organismus den Weisungen der andern unbedingt zu folgen hatte.

Daraus zeigt sich erneut die noch deutliche Anlehnung an organschaftliches Denken; denn hier wird Bezug genommen auf einen Tatbestand der reinen Unternehmereinheit, während der zu entscheidende Fall eindeutig ein Organverhältnis darstellt.

In einem späteren Urteil (1), das über den Leistungsaustausch einer auf Gewinn- und Verlustgemeinschaft beschränkten Interessengemeinschaft zwischen zwei Rechtssubjekten (GmbH und AG) zu entscheiden hatte, heißt es: "Da jedes Mitglied nach einem bestimmten Schlüssel an dem Gewinn oder Verlust des andern Mitglieds beteiligt ist, ist das Verhältnis der beiden selbständigen Unternehmungen zueinander ein ähnliches wie bei zwei offenen Handelsgesellschaften, die aus denselben Gesellschaftern bestehen."

Der Hinweis auf Bd. 7 Seite 207 könnte, nachdem in noch zu erwähnenden Entscheidungen die dort vertretene Auffassung ausdrücklich aufgegeben worden ist, unter Umständen dazu ermutigen, jetzt auch auf dem Gebiet der Interessengemeinschaften mit Verwaltungs- und Gewinngemeinschaft einen Schritt weiter zu gehen und wirtschaftliche Einheit anzunehmen; denn es gibt Fälle in der Praxis, bei denen bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Anwendung der Einheitstheorie für umsatzsteuerrechtliche Zwecke und die Anerkennung der daraus resultierenden Folgen durchaus vertretbar erscheint.

Erst mit dem Urteil vom 26.9.1927 (2) tat der RFH den ersten, wenn auch noch zaghaften Schritt zur Anerkennung der Unternehmereinheit. Er bringt dort zum Ausdruck, daß die auf Grund des UStG 1918 ausgesprochene Rechtsansicht, daß bei Beurteilung gewerblicher Selbständigkeit einer Gesellschaft ihre bürgerlich-rechtliche Selbständigkeit zu berücksichtigen sei, für das neue Umsatzsteuerrecht nicht aufrecht erhalten wird. Es soll die Entwicklung der Verhältnisse auf dem Gebiet der Unternehmenszusammenfassungen berücksichtigt werden. Aus diesem Grund hat der V. Senat die in der Entscheidung vom 10.11.1921 entwickelten Grundsätze im Laufe seiner Rechtsprechung für das UStG 1919

1) RFH-Urteil vom 9.12.1924 - Bd. 15 Seite 136 ff.

2) Bd. 22 Seite 69.

aufgegeben. Ein weiterer Fortschritt auf dem Gebiet der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zeigt sich darin, daß insbesondere nicht maßgebend ist die Verschiedenheit der bürgerlich-rechtlichen Haftung zweier rechtlich selbständiger Abteilungen eines "wirtschaftlich einheitlichen Unternehmens" (1). Eine solche Verschiedenheit der Haftung liege vielmehr immer vor, wenn ein wirtschaftlich einheitliches Unternehmen in zwei oder mehr bürgerlich rechtliche Teile zerfällt, ohne daß deshalb zwischen diesen Teilen umsatzsteuerbare Umsätze anzunehmen wären.

Bis zu diesem Punkt ist die Urteilsbegründung als wertvoller Beitrag zur Schaffung einer selbständigen Lehre von der Unternehmereinheit zu begrüßen. Bei genauer Betrachtung des Sachverhalts muß jedoch festgestellt werden, daß der zugrunde liegende Tatbestand und auch ein Teil der Urteilsbegründung nicht mit dem übereinstimmt, was heute von einer Unternehmereinheit gefordert wird. Es handelt sich um zwei Konfektionshäuser, eines in Form eines Einzelunternehmens (A), das andere in der Rechtsform der GmbH (B). Der Alleininhaber des Konfektionshauses F ist gleichzeitig Geschäftsführer der GmbH und außerdem an dieser mit RM 21 160.-- beteiligt, wobei das Stammkapital insgesamt nur RM 22 000.-- beträgt. Die restlichen RM 840.-- sind im Besitz der Ehefrau und Schwägerin des F. Zum Schluß der Begründung wird betont, wesentlich sei die Beherrschung von einer Stelle aus, so daß abweichende Willensbildung ausgeschlossen ist. Und das trifft nach Ansicht des Senats im vorliegenden Fall zu. F sei Alleinbeherrscher des in zwei Firmen zerlegten Unternehmens. Und zum Zwerganteil der Ehefrau und Schwägerin meint der RFH, daß diese Beteiligung mit kaum $\frac{1}{25}$ des Stammkapitals für das umsatzsteuerrechtliche Verhältnis der beiden Häuser belanglos sei, weil sie die Einheitlichkeit der Willensbildung für das Gesamtunternehmen praktisch nicht beeinflusse.

Zu diesen Ausführungen ist kritisch zu sagen, daß das Vorliegen einer Unternehmereinheit bzw. eines Gesamtunternehmens - wie sich der RFH in diesem Urteil ausdrückt - in keiner Weise davon abhängig gemacht werden kann, daß ein Beherrschungsverhältnis gegeben ist. Eine Unterscheidung zwischen Unternehmereinheit und Organschaft ist auch hier noch nicht zu finden.

1) Der Begriff des 'Einheitlichen Unternehmens' ist auch im RFH-Urteil vom 14.12.1923 - Bd. 13 Seite 151 zu finden.

Ganz abgesehen davon, daß Subordination kein Merkmal der Unternehmereinheit ist, dürfte nach der augenblicklichen Rechtslage ein gleichgelagerter Rechtsfall wenig Aussicht auf Anerkennung der Unternehmereinheit haben. Erstens ist z. Zt. noch strittig, ob bei 100-%iger Beteiligung an zwei 'Betrieben' Unternehmereinheit oder Organschaft vorliegt (1). Zweitens ist das Erfordernis gleicher Beteiligung äußerst streng auszuulegen. Zwar versuchen einige Finanzgerichte (2), Zwerganteile bis zu einem bestimmten Prozentsatz des Kapitals als für die Frage nach der Unternehmereinheit unschädlich zu betrachten, wie sich jedoch der BFH dazu stellen wird, bleibt abzuwarten. Vom rein theoretischen Standpunkt möchte man die strenge Einhaltung der gleichen Beteiligung begrüßen, während unter Hinweis auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise und den Grundsatz der (relativen) steuerlichen Gerechtigkeit eine Anerkennung solch 'unschädlicher Zwerganteile' vertretbar wäre. Es ist dabei an die Fälle zu denken, in denen bei Familiengesellschaften vielleicht die nicht mehr im Betrieb mitarbeitende Mutter einen solchen Zwerganteil besitzt. Die Mutter nimmt keinerlei Einfluß auf die Geschäftsführung und bleibt häufig nur aus psychologischen und familiären Gründen beteiligt.

Ein ähnlicher Tatbestand wie der des oben- genannten Urteils vom 26.9.1927 lag der RFH-Entscheidung vom 17.10.1930 (3) zugrunde.

Die bisher angeführten Entscheidungen des RFH sind für die interessierende Frage der Unternehmereinheit nicht sehr aufschlußreich.

Einen Fortschritt bringt aber die Entscheidung des RFH vom 8.6.1934 (4). Hier wird in kühner Weise sogleich eine Unternehmereinheit von 5 gleichgeordneten OHGs anerkannt. Es heißt in der Begründung: "Auch bloß nebengeordnete Personengesellschaften können der gewerblichen Selbständigkeit entbehren, wenn die Willensbildung für alle einheitlich durch die gleichbeteiligten Gesellschafter erfolgt. Diese sind Unternehmer des Gesamtunternehmens und haften für die Steuerschuld als Gesamtschuldner." Der Begriff der Unternehmereinheit wird noch nicht erwähnt, im Gegenteil, die Beschwerdegegner bestreiten die Zusammen-

1) Vgl. die Ausführungen Seite 120 ff.

2) Vgl. die Ausführungen Seite 40 ff.

3) Bd. 27 Seite 221

4) Bd. 36 Seite 214

rechnung der Umsätze, "da kein Organverhältnis zwischen den 5 Firmen vorhanden sei." Noch immer bildet die gewerbliche Selbständigkeit den Ausgangspunkt der Untersuchung.

Erstmals ist in einer Begründung zu lesen, daß es sich um kein Verhältnis der Über- und Unterordnung, sondern um ein solches der Nebenordnung handelt. Und diese Tatsache schließe nach der Rechtsprechung des Senats nicht aus, daß die einzelnen Gesellschaften - "da es sich nicht um Kapitalgesellschaften handelt" - trotzdem der umsatzsteuerrechtlichen Selbständigkeit entbehren können; und dies analog dem Fall eines Einzelkaufmanns mit mehreren Betrieben. Logischerweise müßte der Senat dann in seinem Vergleich weiter folgern, daß das 'Gesamtunternehmen', das die rechtlich selbständigen Betriebe eines Einzelkaufmanns bilden, nicht auf der mangelnden umsatzsteuerrechtlichen Selbständigkeit der einzelnen Betriebe beruht, sondern seine Grundlage unmittelbar im Unternehmerbegriff findet.

Ein Urteil, das häufig im Schrifttum in Fragen der Unternehmereinheit angezogen wird, ist das vom 12.7.1940 (1). Zwar läuft es unter der Überschrift "Zur Frage der Organschaft", es lassen sich aber trotzdem wesentliche Gedanken für die Unternehmereinheit daraus entnehmen. Die Steuerpflichtige, eine OHG, will mit dem Hinweis auf das zwischen ihr und der GmbH (diese vertreibt einen Teil der Erzeugnisse der OHG) vorliegende Nebenordnungsverhältnis die umsatzsteuerrechtlichen Folgen eines Organverhältnisses meiden. Zu diesem Vorbringen nimmt der Senat wie folgt Stellung: "Einer Prüfung der Unterordnung bedarf es nicht in Fällen, in denen zwei Gesellschaften ohne weiteres als ein und derselbe Unternehmer erscheinen. Eine solche Nämlichkeit des Unternehmers wird nur dann angenommen, wenn dieselben Gesellschafter in demselben Verhältnis beteiligt waren unter völlig einheitlicher Geschäftsleitung." Da hier zwar überwiegende, aber keine völlige Gleichheit der finanziellen Beteiligung gegeben ist, könne nicht unterstellt werden, daß OHG und GmbH trotz rechtlich verschiedener Gestaltung umsatzsteuerrechtlich ein Unternehmen bilden. "Überwiegende Wahrscheinlichkeitsgründe würden für ein Abhängigkeitsverhältnis der Vertriebsgesellschaft (GmbH) gegenüber der Fabrikationsfirma (OHG) sprechen.

1) RStBl. 1940 Seite 910

Sprechen aber nur 'überwiegende Wahrscheinlichkeitsgründe' für ein Abhängigkeitsverhältnis, so heißt das doch, daß aus der Tatschengestaltung durchaus eine andere Entscheidung möglich ist. Die dem Umsatzsteuerrecht eigene wirtschaftliche Betrachtungsweise ist es ja gerade, die sich nicht mit 'Wahrscheinlichkeitsgründen' zufrieden gibt, sondern die Erforschung der wirtschaftlichen Realität verlangt. Das Neue in der oben genannten Entscheidung liegt darin, daß erstmals eine Unterscheidung zwischen Unterordnungs- und Nebenordnungsverhältnissen getroffen wird, mit der beachtenswerten Feststellung, daß es einer Prüfung der Unterordnung dann nicht bedarf, wenn zwei Gesellschaften 'ohne weiteres' ein und dasselbe Unternehmen darstellen. Der RFH bringt damit zum Ausdruck, daß dem Institut der Unternehmereinheit bei Untersuchung von Unternehmenszusammenfassungen der Vorrang gebührt. Dieses Problem wird noch einmal aufgegriffen (1).

Zum ersten Mal in der Geschichte des RFH spricht der V. Senat in seinem Urteil vom 11.10.1940 (2) von Unternehmeridentität (synonym gebraucht mit Unternehmereinheit). Auch Gesellschaften, die bürgerlich-rechtlich verschiedene Rechtsgebilde sind, können nach dieser Entscheidung umsatzsteuerrechtlich als ein Unternehmer, ihre Betriebe zusammen als ein Unternehmen angesehen werden, wenn die bekannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Beachtenswert an diesem Urteil ist die überraschend weite Auslegung des Begriffs der Einheitlichkeit. Diese braucht nicht soweit zu gehen, daß dieselbe Person in allen Gesellschaften ausschlaggebend ist (z.B. alle Gesellschaften denselben Geschäftsführer haben). Es genügt vielmehr, wenn die Nämlichkeit der Gesellschafter und die Gleichheit ihrer Beteiligung eine volle Gewähr dafür bieten, daß das Zustandekommen einer verschiedenen Willensbildung tatsächlich nicht zu erwarten ist. Es ist auch nicht erforderlich, daß zwischen den Gesellschaften eine organisatorische Verknüpfung besteht. Wie eine Einzelperson oder eine Gesellschaft, so kann auch eine Gesellschaftergruppe in mehreren Gesellschaften unter den vorbezeichneten Voraussetzungen als ein Unternehmer zwei (oder mehrere) voneinander wirtschaftlich unabhängige Betriebe haben.

1) Vgl. die Ausführungen Seite 125 ff.

2) Bd. 49 Seite 250.

Diese Argumentation ist ein erfreuliches Zeichen der immer stärker beachteten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und führt zu dem Ergebnis, daß die Verschmelzung der die Unternehmereinheit bildenden beiden offenen Handelsgesellschaften zu einer OHG umsatzsteuerrechtlich nur eine "Umorganisation" im Rahmen desselben Unternehmens darstellt und somit nicht einen Tatbestand verwirklicht, an den das Umsatzsteuergesetz die Umsatzsteuer knüpft (1).

Einen gewissen Rückschlag in der Weiterentwicklung des Gedankens der Unternehmereinheit bringt das am 13.12.1940 ergangene Urteil (2), nachdem rund zwei Monate zuvor das oben angeführte, äußerst fortschrittliche Urteil vom 11.10.1940 gefällt worden war. Wieder handelt es sich um zwei OHG, einen Handelsbetrieb und eine Vermögensverwaltungsgesellschaft. Der Streit geht darum, ob OHG B der OHG A derart eingegliedert ist, daß sie nach dem Umsatzsteuerrecht als unselbstständig gelten muß. Der Leitsatz dieser Entscheidung lautet: "Auch bei der Prüfung der umsatzsteuerrechtlichen Selbständigkeit einer OHG ist es von Bedeutung, ob eine organisatorische, wirtschaftliche und finanzielle Eingliederung besteht." Aus der Begründung geht ausdrücklich hervor, daß der Senat die Unselbständigkeit der OHG nach § 2 Abs. 2 Zif. 1 UStG richtig prüfte, also nicht von der Frage nach der Unternehmereinheit i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG ausging. In unlogischer Weiterführung der Begründung wird der Vergleich zwischen einem Einzelunternehmer mit mehreren Betrieben, die wirtschaftlich nicht oder nur lose zusammenhängen, und den beiden Personengesellschaften gezogen, ohne dabei zu beachten, daß es sich um zwei unterschiedliche Tatbestände handelt, deren Beurteilung sich auf verschiedene Gesetzesbestimmungen - einmal auf § 2 Abs. 1 Satz 2 und zum andern auf § 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG - stützt. Richtigerweise hätte zunächst geprüft werden müssen, ob zwischen den beiden OHG eine Unternehmereinheit i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG vorliegt, und erst wenn dies verneint werden muß, kann die Frage nach etwaiger Unselbständigkeit einer der OHG (§ 2 Abs. 2 Zif. 1 UStG) gestellt werden.

Nachdem der RFH mit dem Urteil vom 11.10.1940 die Grundlagen und Voraussetzungen der Unternehmereinheit hinreichend geklärt hatte, muß-

1) Vgl. die Ausführungen Seite 138 ff.

2) Bd. 50 Seite 34 f.

te er sich in einer Rechtsbeschwerde (1) mit Inhalt und Bedeutung der Forderung nach 'gleicher Beteiligung' auseinandersetzen und kommt dabei zu dem Schluß, die Grundregel: "Einheit nur bei gleicher Beteiligung anzunehmen", unbedingt aufrecht zu erhalten. Denn sonst wäre letzten Endes die Folgerung unausbleiblich, daß ein überwiegendes Beteiligungsverhältnis von z.B. 51 % der Anteile in der Hand desjenigen, der wirtschaftlich mehrere Betriebe führt, als 'gleiche Beteiligung' zu gelten hätte, auch wenn die übrigen 49 % bei jeder der betreffenden Gesellschaften in anderen Händen sich befänden (2).

Diese Ausführungen des V. Senats bringen die Entwicklung der Einheitstheorie i.e.S. ein gutes Stück voran. Spätere Ausführungen zeigen, wie wenig sich die neueste Rechtsprechung des BFH gerade in diesem Punkte (gleiche Beteiligung) von der Anschauung seiner Vorgänger entfernt hat (2).

2. Unternehmereinheit zunächst nicht als selbständiges Rechtsinstitut anerkannt

Daß man von der Lehre von der Unternehmereinheit lange Zeit sowohl in Rechtsprechung als auch im Schrifttum nur recht unklare Vorstellungen hatte, deren Hintergründe dann in den häufigsten Fällen noch auf Organisationsüberlegungen beruhen, wurde bereits angedeutet.

Lange hielt man die Unternehmereinheit für einen Mangel der Selbständigkeit und bewegte sich damit in Gedankengängen der Organtheorie. Der Durchbruch zu der Erkenntnis der Unternehmereinheit als einer von der Organschaft völlig unabhängigen Institution des Umsatzsteuerrechts erfolgte erst mit der Entscheidung des RFH vom 12.7.1940 (3). Dort wird auch die Nebenordnung der Betriebe nicht als eine Voraussetzung, sondern als Folge der Unternehmereinheit verstanden.

Wie stark verbreitet die Meinung auch im Schrifttum war, die Unternehmereinheit sei ein Teil der Organtheorie bzw. sie habe ihre Grundlage eben in der Unselbständigkeit der betreffenden Wirtschaftsgebilde, soll anhand einiger 'Kostproben' aufgezeigt werden.

1) Diese führte zu dem Urteil vom 19.12.41 - Bd. 51 Seite 170 ff.

2) Siehe auch Seite 38 ff.

3) RStBl. 1940 Seite 910; vgl. auch Bd. 49 Seite 250

So kennt Bauer (1) ebensowenig wie David (2) eine Trennung der Begriffe Unternehmereinheit und Organschaft, obwohl Bauer sieht, daß die vom RFH entwickelte Organtheorie keineswegs ausreicht, um den im Wirtschaftsleben in so vielfältiger Art auftretenden Unternehmenszusammenfassungen umsatzsteuerrechtlich gerecht zu werden. Bauers Kritik an der Rechtsprechung des RFH wendet sich "nicht gegen die Organtheorie als solche, sondern gegen die Art ihrer Auslegung." (3) Nach seiner Meinung ist die Organeigenschaft nicht identisch mit dem Begriff der Beherrschung (4). Er tritt für eine Erweiterung des steuerlichen Organschaftsbegriffes ein (5), wonach "Unselbständigkeit" nicht nur im Falle der Subordination, sondern auch bei gleichgeordneten Unternehmen dann angenommen werden soll, wenn sie so verbunden sind, daß sie unter Ausschluß wirtschaftlicher Sonderinteressen eine wirtschaftliche Einheit bilden. Bauer denkt dabei in erster Linie an Interessengemeinschaften, Kartelle u.ä. (6), weniger an den oben dargestellten Problemkreis der Unternehmereinheit; zumindest sind in seinen Ausführungen Einzelheiten darüber nicht zu finden.

Ebenso wie Bauer bejaht Garke (7) eine Weiterentwicklung der Organtheorie in der Weise, daß sie auch auf "Abhängigkeitsverhältnisse mit Koordination" Anwendung findet. Die bisherigen Anwendungsmöglichkeiten sind auch nach seiner Ansicht zu eng begrenzt (8).

-
- 1) Bauer, F.: "Das Organschaftsverhältnis im Steuerrecht als Problem der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre", Berlin-Wien 1930 Seiten 48/49
 - 2) David, E.: "Die Organgesellschaft im Reichssteuerrecht", Diss. Berlin 1933 Seite 30
 - 3) Bauer a.a.O. Seite 48/49
 - 4) So auch Geiler: "Erwerbswirtschaftliche Zusammenschlüsse und Umsatzsteuer" StW 1925 Sp. 1225
 - 5) Bauer, F., a.a.O. Seite 51
 - 6) a.a.O. Seite 65 ff.
 - 7) Garke, K.H.: "Die Organtheorie im Steuerrecht" Diss. Heidelberg 1934 Seite 34
 - 8) Der gleichen Meinung ist Bauer "Die rechtliche Struktur der Truste" 1927 Seiten 107/108 Anm. 2: "Jede Beschränkung auf subordinierte Verhältnisse ist empirisch wie begrifflich eine subjektive, durch nichts gebotene Willkürlichkeit."

Haußmann (1) betont mit Recht, daß in der Regel zum Begriff der wirtschaftlichen Abhängigkeit die Subordination gehören muß, allerdings mit der Einschränkung, daß in besonderen Fällen auch die Koordination genügen wird. Als Beispiel hierfür nennt er zwei personengleiche OHG: Wegen der Identität der Hintermänner könnten Umsätze zwischen den beiden Gesellschaften nicht als steuerpflichtig angesehen werden (müßte 'nicht steuerbar' heißen).

An anderer Stelle (2) kommt Haußmann zu folgender Erkenntnis: "Es zeigt sich bei eingehender Beschäftigung mit den Auswirkungen der Organtheorie immer deutlicher, daß diese überhaupt nur ein engerer Ausschnitt aus einem viel weitergehenden Problem ist... Darüberhinaus ... gibt es zahllose steuerlich überaus bedeutsame Auswirkungen wirtschaftlicher Abhängigkeit milderer Art, die einer Untersuchung unter einheitlichen Gesichtspunkten bedürfen."

Haußmann sieht, daß die Organtheorie nicht genügt, um sämtliche Unternehmenszusammenfassungen umsatzsteuerrechtlich in befriedigender Weise zu erfassen. Er betrachtet jedoch - wie Garke - die nicht von der Organtheorie gedeckten Tatbestände ebenfalls noch unter dem Gesichtspunkt 'wirtschaftlicher Abhängigkeit'.

Auch die Grundkonzeption Schulzes (3) läuft darauf hinaus, die Beschränkung der Organtheorie auf Verhältnisse der Subordination als zu eng abzulehnen, gleichzeitig jedoch den an sich richtigen Gedanken von der wirtschaftlichen Einheit auch gleichgeordneter Gesellschaften unter dem Oberbegriff der "Unselbständigkeit" zu behandeln.

Schulze stimmt der Entwicklung der Organtheorie durch den RFH grundsätzlich zu, soweit es sich um das Verhältnis zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft handelt. "Die Rechtsprechung befriedigt jedoch nicht in dem Fall, wo bei fehlender Obergesellschaft die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit ebenso eng ist wie bei der Unterordnung." (4)

1) Haußmann, F.: "Die Tochtergesellschaft", Berlin 1923 Seite 123

2) VJStFR 1931, Seite 496.

3) a.a.O. Seite 36: Die Organtheorie ist nur ein Teilgebiet der Lehre von der wirtschaftlichen Einheit.

4) Schulze a.a.O. Seite 76

Nur Sölch (1) erkennt bei Besprechung des RFH-Urteils vom 11.10.1940, daß sich der Fall der Unternehmereinheit wesentlich von dem der Organshaft unterscheidet. "Bei der Unternehmereinheit erfüllt jede der ... bürgerlich-rechtlich verschiedenen und steuerpflichtfähigen Gesellschaften alle Voraussetzungen, an die das UStG ... die Unternehmereigenschaft knüpft. Von diesen Unternehmereigenschaften saugt hier nicht eine infolge einer Überordnung die andere auf, sondern sie fließen, gleich- und nebengeordnet, in eins zusammen." Damit hat Sölch erkannt, daß es sich bei der Unternehmereinheit nicht um den Verlust der umsatzsteuerrechtlichen Selbständigkeit handelt.

Bedauerlich ist es, wenn man in einer Abhandlung des Jahres 1953 (2) lesen muß: "Mit den o.g. Urteilen des RFH (Bd. 36/214 und Bd. 51/170) ist die Organtheorie auch auf Personengesellschaften ausgedehnt worden. ... Es kann aber auch ein Organverhältnis zwischen bloß nebengeordneten Kapitalgesellschaften entstehen, vorausgesetzt, daß gleiche Gesellschafter im gleichen Verhältnis beteiligt sind, wodurch die Einheitlichkeit der Willensbildung bei allen Unternehmungen derselben Gesellschafter gewährleistet wird."

Jandas Ausführungen kann man nicht als besonders konsequent bezeichnen, denn nachdem er oben noch von einem "Organverhältnis nebengeordneter Kapitalgesellschaften" spricht, bezeichnet er wenig später "solche Verflechtungen als organähnliche Verhältnisse, da die Obergesellschaft ersetzt wird durch einheitliche Willensbildung."

Man vermißt bei Janda ebenfalls eine Trennung der Einheitstheorie in die Lehre von der Unternehmereinheit einerseits und die Organtheorie andererseits.

Die vorstehenden Ausführungen gaben wohl deutlich der Tatsache Ausdruck, welch unbefriedigende Beachtung die Lehre von der Unternehmereinheit zu Zeiten des RFH in Rechtsprechung und Schrifttum im allgemeinen gefunden hat.

3. Die Unternehmereinheit nach 1946

Einen grundlegenden Wandel schufen hierin die Auswirkungen des KRG Nr. 15. Man erinnerte sich nun plötzlich einer bisher recht stiefmütter-

1) StW 1940 Sp. 1141

2) Janda, K.: "Die Organtheorie", Wien 1953 Seite 30.

lich behandelten Möglichkeit, die sich u.U. als Ersatz der für das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich nicht mehr geltenden Organtheorie erweisen sollte. Derartige Erwartungen mußten zwar enttäuscht werden, aber dennoch erlebte die Lehre von der Unternehmereinheit in den Jahren nach 1945 eine stürmische Aufwärtsentwicklung. Die Unternehmereinheit als eine von der Organschaft streng zu scheidende, selbständige Institution des Umsatzsteuerrechts wurde geboren.

In der Literatur werden seit Verkündung des KRG Nr. 15 die Begriffe Organschaft und Unternehmereinheit lebhaft erörtert. Es sind auch einige grundsätzliche Entscheidungen des BFH (1) zu diesen Fragen ergangen, die wesentlich zur Klärung der umsatzsteuerlichen Auswirkungen von Unternehmereinheit und Organschaft beigetragen haben.

So wurde u.a. klargestellt, daß das KRG Nr. 15 hinsichtlich der Unternehmereinheit keine Änderung der Rechtslage brachte, daß also die zu einer Unternehmereinheit zusammengeschlossenen Gesellschaften für das Umsatzsteuerrecht nach wie vor eine wirtschaftliche Einheit bilden, mit der Wirkung, daß innerhalb dieser Einheit steuerbare Rechtsgeschäfte begrifflich ausgeschlossen sind.

Das große Verdienst der Rechtsprechung des V. Senats beim BFH liegt in der Anerkennung einer Unternehmereinheit mit und zwischen juristischen Personen in dem aufsehenerregenden Urteil vom 8.2.1955 (2).

Um einer Umdeutung bisheriger Organverhältnisse in eine Unternehmereinheit vorzubeugen, stellte der BFH den Grundsatz auf, daß ein gleichzeitiges Unter- und Nebenordnungsverhältnis einander begrifflich ausschließen.

Wenn auch dieses wegweisende Urteil des BFH vom 8.2.1955 die wichtigsten Fragen über die Rechtsgrundlagen der Unternehmereinheit beantwortet hat, so besteht doch über das Wesen dieser Institution noch keine volle Klarheit. Insbesondere die Abgrenzung der Unternehmereinheit gegenüber der Organschaft bereitet gegenwärtig der Praxis Schwierigkeiten, so einfach sich auch eine theoretische Trennung beider Sach-

1) BFH-Urteil vom 15.6.1951 - II 36/50 U - BStBl. 1951 III Seite 215

BFH-Urteil vom 17.7.1952 - V 17/52 S - BStBl. 1952 III Seite 234

BFH-Urteil vom 8.2.1955 - V 162/52 S - BStBl. 1955 III Seite 113

2) Vgl. Seite 115 ff.

verhalte formulieren läßt. So ist beispielsweise die Frage akut, ob die Voraussetzungen für eine Unternehmereinheit bei 100-%iger Beteiligung erfüllt sein können (1).

III. Voraussetzungen für das Vorliegen einer Unternehmereinheit

Wie bereits angedeutet (2), hat der BFH die von seinem Vorgänger erarbeiteten und in Bd. 49/250 ff. klar herausgestellten Grundsätze übernommen und für eine weitere Klärung der einzelnen Punkte wertvolle Anhaltspunkte geliefert.

Eine Unternehmereinheit kann nur dann angenommen werden, wenn an den verschiedenen, bürgerlich-rechtlich verselbständigten Betrieben die gleichen Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind und außerdem die einheitliche Willensbildung in allen zur Unternehmereinheit gehörenden Betrieben gewährleistet ist.

Die folgenden Darlegungen sind der Untersuchung der einzelnen Merkmale der Unternehmereinheit auf Grund der neuesten Rechtsprechung gewidmet.

Dabei ist zu beachten, daß diese Merkmale die Unternehmereinheit nicht charakterisieren, sie sind vielmehr nur ein Mittel, die Unternehmereinheit bei allen Gesellschaften festzustellen (3).

1. Gleiche Gesellschafter

Die Verwirklichung des Grundsatzes, daß Unternehmereinheit nur dann anzunehmen ist, wenn an allen Betrieben die gleichen Gesellschafter beteiligt sind, ist in der Praxis relativ leicht nachweisbar. Die Identität der Gesellschafter ergibt sich in der Regel aus den jeweiligen Gesellschaftsverträgen und den Eintragungen im Handelsregister. Verträge, Satzungen und Eintragungen im Handelsregister sind allerdings dann ohne Einfluß auf das Ergebnis der Prüfung ob Nämlichkeit der Gesellschafter vorliegt, wenn ihr Inhalt den tatsächlichen Verhältnissen nicht oder nicht mehr entspricht. Ausschlaggebend ist letztlich immer der wirkliche Sachverhalt, selbst wenn dieser mit vertraglichen Vereinbarungen nicht übereinstimmen sollte.

1) Eine ausführlichere Behandlung findet dieses Problem Seite 120 ff.

2) Vgl. Seite 25 der Arbeit

3) So auch BFH im Urteil vom 8.2.1955 · BStBl. 1955 III Seite 114.

Der BFH stellt für das Merkmal gleicher Gesellschafter das Erfordernis auf, daß die Zahl der Beteiligten übersehbar ist. Die Forderung nach klaren und übersichtlichen Verhältnissen als Voraussetzung für die Unternehmereinheit ergibt sich eigentlich von selbst, denn sobald es an übersichtlichen Verhältnissen fehlt, wird es praktisch unmöglich sein, den lückenlosen Nachweis der Erfüllung aller für das Vorliegen einer Unternehmereinheit erforderlichen Voraussetzungen zu erbringen.

Die völlige Identität der Gesellschafter bei allen Gesellschaften ist unerläßliche Voraussetzung der Unternehmereinheit. Eine Unternehmereinheit muß beispielsweise schon dann verneint werden, wenn bei einer Gesellschaft der Ehemann, bei einer anderen die Ehefrau beteiligt ist. Da das Umsatzsteuerrecht eine Zusammenveranlagung i. S. des EStG nicht kennt, sind Eheleute auch umsatzsteuerrechtlich zwei verschiedene Personen und selbst die wirtschaftliche Betrachtungsweise vermag hier eine andere Beurteilung nicht zu rechtfertigen (1).

Weitaus problematischer gestaltet sich die Frage nach gleicher Beteiligung.

2. Gleiche Beteiligung

Ist zunächst die Identität der Beteiligten an den bürgerlich-rechtlich verselbstständigten Betrieben festgestellt, so gilt es, die Art der Beteiligungsverhältnisse zu prüfen. Und dabei ergeben sich trotz der durch den BFH - insbesondere im Urteil vom 8.2.1955 - gegebenen Anhaltspunkte für die Praxis die meisten Zweifelsfragen.

Der V. Senat des BFH hat sich erstmals in der o.g. Entscheidung eingehend und ausdrücklich für die Möglichkeit einer Unternehmereinheit zwischen und mit Rechtspersonen ausgesprochen, nachdem das Urteil vom 16.6.1951 sich nur mit einem Sonderfall, d.h. einer Unternehmereinheit zwischen KGaA - die gesellschaftsrechtlich eine Mischform zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften darstellen - zu befassen hatte, so daß damals noch nicht von einer generellen Bejahung der Unternehmereinheit mit und zwischen Rechtspersonen gesprochen werden konnte.

1) Vgl. Ringleb, "Unternehmereinheit bei der Umsatzsteuer" in DB 1955 Seite 954

Damit hat die Rechtsprechung in erfreulicher Weise gegen die im Schrifttum häufig zu findende Ablehnung der Unternehmereinheit im allgemeinen (1) und speziell der Unternehmereinheit mit juristischen Personen unter Hervorkehrung und folgerichtiger Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im positiven Sinne entschieden.

Welchen Inhalt hat nun der Begriff 'Gleiche Beteiligung'?

Das Beteiligungsverhältnis muß an allen zur Unternehmereinheit gehörenden Betrieben für jeden einzelnen Gesellschafter gleich sein. Als Beteiligungsverhältnis ist das gesamte Verhältnis des Gesellschafters zur Gesellschaft und zu den übrigen Gesellschaftern anzusehen.

Der Begriff des Beteiligungsverhältnisses umfaßt bei Personengesellschaften sowohl die Kapital- als auch die Gewinnbeteiligung, wenn auch Plückebaum-Malitzky (2) der Ansicht sind, daß es die Verwaltung im allgemeinen genügen läßt, wenn dieselben Gesellschafter in demselben Verhältnis am Gewinn beteiligt sind und Schettler (3) unter gleicher Beteiligung nur die Kapital-, nicht auch die Gewinnbeteiligung versteht. Das Finanzgericht Schleswig-Holstein (4) dagegen vertritt den strengeren Standpunkt und verlangt gleiche Kapitalbeteiligung, da gleiche Gewinnbeteiligung allein nicht genügt.

In der Regel finden sich Vereinbarungen über Kapital- und Gewinnbeteiligung im Gesellschaftsvertrag.

Es taucht das Problem auf, ob etwaige Schwankungen in der Höhe der Kapitalbeteiligung, die durch Entnahmen der Gesellschafter bedingt sind, umsatzsteuerrechtlich zu beachten oder ob sie für die Beurteilung der Beteiligungsverhältnisse unerheblich sind. Man wird bei der Entscheidung über das Beteiligungsverhältnis nicht formal vorgehen dürfen, sondern entsprechend der im Umsatzsteuerrecht geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise darauf abstellen müssen, ob gelegentliche Schwankungen der Kapitalkonten von den Gesellschaftern ebenfalls als Änderung der Kapitalbeteiligung angesehen werden. Solange derartige Änderungen das Gewinnverteilungsverhältnis nicht berühren und Verminderungen oder Erhöhungen des buchmäßigen Anteils vertraglich nur innerhalb bestimmter Grenzen möglich sind oder rein tatsächlich

1) z.B. Schettler in "Aktuelle Umsatzsteuer-Fragen" 1951, Seite 40 ff.

2) Plückebaum-Malitzky "UStG", Berlin-Köln 1955 6. Aufl. Tz. 182

3) In "Aktuelle Umsatzsteuer-Fragen" Seite 43

4) Urteil vom 1.7.1954 - III 85/54 - EFG 1954 Seite 238 Nr. 10

nur in geringem Umfange erfolgen, darf eine Unternehmereinheit aus diesem Grunde nicht verneint werden. Auch Plückebaum (1) vertritt die Ansicht, daß eine Verschiebung der Kapitalkonten im Laufe der Zeit bei gleichbleibender Beteiligung und Gewinnverteilung unschädlich ist, es sei denn, daß sich das Stimmrecht nach dem Stand der Kapitalkonten richtet.

Ringleb (2) macht zur Beseitigung dieser Schwierigkeit bei Feststellung der gleichen Beteiligung den Vorschlag, auch für die Gesellschafter von Personengesellschaften fixe nominale Gesellschaftsanteile festzusetzen. Ein Sonderkonto könnte dann Entnahmen oder Einlagen aufnehmen. Auf diese Weise bleibt die Basis für die Berechnung der Gewinnquoten gleich. Allerdings darf dieses Unterkonto des Kapitalkontos in der Tat nicht den Charakter eines Verrechnungskontos verlieren, da sonst die Gefahr einer Verschiebung der tatsächlichen Beteiligung besteht.

Allgemein ist man der Ansicht, daß Anteile, deren Gewinnbeteiligung sich ausnahmsweise nach der Höhe des jeweiligen Stands des Kapitalkontos richtet, von vornherein die Annahme einer Unternehmereinheit ausschließen (3).

Dasselbe gilt und muß m.E. auch gelten, wenn nicht einer Verwässerung und Ausdehnung der Unternehmereinheit ins Grenzenlose zugestimmt werden soll, für Gesellschaften, bei denen das Vorliegen gleicher Beteiligung fraglich erscheint, weil z. B. die Ehefrau oder Mutter eines der Beteiligten einen Zwerganteil an nur einer der in Frage stehenden Gesellschaften besitzt. Das streng auszulegende Erfordernis gleicher Beteiligungsverhältnisse bei allen Gesellschaften ist eben dann nicht erfüllt, auch wenn es sich nur um einen sog. Zwerganteil handelt. In diesem Sinne hat auch das Finanzgericht Stuttgart (4) entschieden. Der Leitsatz dieses Urteils lautet: "Unternehmereinheit zwischen zwei GmbH liegt nur vor, wenn bei beiden Gesellschaften die Beteiligungsverhältnisse völlig gleich liegen." Der Annahme einer Unternehmereinheit

1) Plückebaum a.a.O. Seite 174. Vgl. BFH-Urteil vom 8.2.1955 - V 162/52 BStB1. 1955 III Seite 113

2) a.a.O. Seite 953; ebenso Hetl "Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht" MStb 1956 Seite 17.

3) Eckhardt UStR 1955 Seite 83

4) Urteil vom 11.8.1955 - II 528/55 - EFG 1956 Seite 61 Nr. 69

stand die Tatsache entgegen, daß die Mutter der beiden Gesellschafter nur an einer der GmbH mit DM 1 800.-- - das entspricht einem Anteil von nur 0,6 % des Stammkapitals - beteiligt ist. Obwohl außerdem feststand, daß die Mutter mit ihren 78 Jahren keinerlei Einfluß auf die Gesellschafterbeschlüsse ausübt, hat sich das Gericht gegen die Annahme einer Unternehmereinheit ausgesprochen. Beim Ableben der Mutter ist Unternehmereinheit ohne weiteres gegeben, unter der Voraussetzung, daß die beiden Söhne je hälftig als Erben des Anteils der Mutter eingesetzt werden.

Als in dieser Frage großzügiger denkend erwies sich das FG Münster (1), das zwar die zur Entscheidung herangetragene Berufung als nicht begründet ablehnte, d.h. eine Unternehmereinheit lag nach dem Sachverhalt nicht vor, dann allerdings die Unschädlichkeit eines Zwerganteils noch im Rahmen des Möglichen hält. Es heißt in der Begründung: "Es mag ... dahingestellt bleiben, ob ganz geringe Abweichungen im Beteiligungsverhältnis in jedem Fall den Begriff (!!) der Unternehmereinheit ausschließen." Im vorliegenden Fall sind jedoch die Abweichungen so erheblich, daß Unternehmereinheit selbst bei weitester Auslegung nicht mehr angenommen werden kann, denn kein einziger der 21 Gesellschafter der Berufungsführerin ist mit genau der gleichen Quote am Kapital und Gewinn beteiligt.

Unter solchen Umständen wäre es m.E. sogar vertretbar - abgesehen von dem Mangel gleicher Beteiligung - die Unternehmereinheit wegen unübersichtlicher Verhältnisse zu verneinen. Schließlich kann bei einer Personengesellschaft mit 21 Gesellschaftern von klar und deutlich übersehbaren Verhältnissen nicht mehr die Rede sein. Auch eine einheitliche Willensbildung dürfte schwerlich zu erreichen sein.

Ein in dieser Beziehung noch weiter gehendes Urteil bringt das Finanzgericht Nürnberg (2). Nach Ansicht des Gerichts ist es für eine Unternehmereinheit unschädlich, wenn neben dem am Stammkapital einer GmbH mit 90 % beteiligten Inhaber einer Einzelfirma dessen Ehefrau mit den restlichen 10 % am Stammkapital der GmbH beteiligt ist, sofern der Ehemann wirtschaftlich betrachtet als alleiniger Gesellschafter angesehen werden könne. Dies wird dann angenommen, wenn er von der

1) Urteil vom 26.1.1956 - I 144/54 - EFG 1956 Seite 195 Nr. 226.

2) Urteil vom 25.2.1954 I 159/53 - EFG 1954 Seite 239 ff. Nr. 288

Ehefrau hinsichtlich ihres Anteils Generalvollmacht erhalten hat.

Hetl (1) legt die Entscheidung des FG Nürnberg unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise so aus, daß diese entsprechend den Entscheidungen des BFH an der Voraussetzung der gleichen Beteiligung festhält. "Wenn jedoch von einem Gesellschaftsanteil ein geringer Teil 'abgespalten' und im zivilrechtlichen Eigentum eines Außenstehenden ist, dann bleibt dies so lange unschädlich, wie der 'abgespaltene' Teil nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise ausschließlich dem Anteilseigner des 'Hauptanteils' zuzurechnen ist."

M.E. ist eine derartige Ausdehnung der Unternehmereinheit abzulehnen, weil eine Grenzziehung in solchen Fällen praktisch unmöglich wird. Man sollte sich in diesem Punkte eng an die vom BFH aufgestellten Grundsätze halten, um jegliche Rechtsunsicherheit möglichst aus dem Weg zu räumen. Schon der RFH hat in seiner Entscheidung vom 19.12.1941 (2) ausdrücklich betont, daß "Personengleichheit" mehrerer Personengesellschaften grundsätzlich nur bei gleicher Beteiligung der gleichen Anteilseigner gegeben ist.

Einfacher zu lösen ist das Problem der gleichen Beteiligungsverhältnisse bei juristischen Personen, da bei ihnen der Anteil der Gesellschafter nominell gebunden ist. Hier ist jedoch die Gefahr eines häufigen Eigentümerwechsels der Anteile groß, so daß der BFH eine Unternehmereinheit unter Beteiligung juristischer Personen nur dort als möglich betrachtet, "wo es sich um übersehbare Beteiligungsverhältnisse handelt, die nicht einem ständigen unkontrollierbaren Wechsel unterworfen sind". (3) Theoretisch wird die Möglichkeit der Unternehmereinheit von Rechtspersonen grundsätzlich bejaht, praktisch werden jedoch nur solche juristischen Personen in den Genuß dieser fortschrittlichen Rechtsprechung kommen, deren Zahl der Gesellschafter bzw. Aktionäre gering ist. Es werden daher vorwiegend Familiengesellschaften und Gesellschaften mit wenigen Anteilseignern in Frage kommen.

1) a.a.O., Seite 17

2) Bd. 51 Seite 170; vgl. Seite 31/32 der Arbeit.

3) BStBl. 1955 III Seite 115

3. Einheitliche Willensbildung

Das Merkmal der einheitlichen Willensbildung wird sich regelmäßig aus der Tatsache der gleichen Beteiligungsverhältnisse derselben Gesellschafter ergeben.

"Unter einheitlicher Willensbildung ist der bei allen Betrieben bestehende gleiche Einfluß auf die Willensbildung des einzelnen Betriebes zu verstehen" (1). Sie richtet sich zwangsläufig nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten des einzelnen Betriebes, und zwar in gleicher Weise, wie dies auch bei einer natürlichen Person der Fall ist, die mehrere rechtlich voneinander getrennte Betriebe führt.

Die Voraussetzung der einheitlichen Willensbildung, die sich bei juristischen Personen in den rechtlich gesonderten Verwaltungsorganen vollzieht, ist bei Rechtspersonen in gleicher Weise feststellbar wie bei Personengesellschaften.

Bei Prüfung des Merkmals der einheitlichen Willensbildung ist zunächst festzustellen, wem nach Rechtsform und Satzung die Willensbildung übertragen ist (2).

Janda (3) legt beispielsweise in der Beurteilung einheitlicher Willensbildung einen sehr strengen Maßstab an, wenn er diese nur dann als gegeben betrachtet, sofern "derart bindende Abmachungen getroffen wurden, daß Beschlüsse nur bei einstimmiger Annahme durchgeführt werden dürfen." Ein solches Verlangen mag für Sonderfälle gerechtfertigt sein, die Forderung nach Einstimmigkeit sämtlicher Beschlüsse führt jedoch zu weit und entspricht nicht dem wirtschaftlichen Gehalt der Wirklichkeit.

Die Forderung nach einheitlicher Willensbildung ist auch nicht dahin auszulegen, daß in allen Betrieben die schematisch gleiche Willensbildung notwendig ist, vielmehr genügt der gleiche Einfluß auf die Willensbildung der einzelnen Betriebe. Innerhalb der Personengruppe können sich wohl Meinungsverschiedenheiten ergeben, nicht aber zwischen den Betrieben, deren Leitung nach einheitlichen - i. S. von für jeden

1) BStBl. 1955 III Seite 115 - Begründung zum Urteil vom 8.2.1955

2) Vgl. die §§ 114, 116, 164-166 HGB, § 70 AktG, § 35 ff. GmbHG, § 225 AktG

3) a.a.O. Seite 29.

Betrieb nach seinen wirtschaftlichen Gegebenheiten abgestimmten - Grundsätzen erfolgt (1).

Eine Unterscheidung von Willensbildung und Willensbetätigung erübrigt sich in diesem Zusammenhange, weil es doch letztlich auf die Willensbetätigung, d.h. den in die Tat umgesetzten einheitlichen Willen ankommt. Ob eine Divergenz zwischen Willensbildung und Willensbetätigung vorhanden ist, ist daher unerheblich. Und man geht wohl nicht fehl, die geforderte einheitliche Willensbildung mit Willensbetätigung zu identifizieren, da die Willensbildung als solche ja keineswegs einen konkreten Vorgang darstellt, der als Basis für die Beurteilung der Einheitlichkeit dienen könnte.

Man muß sich in dieser Beziehung der Ansicht Artzingers (2) anschließen. Er schreibt: "Sind die Elemente der Willensbildung, Gesellschafter und Beteiligungen gleich, so können die Ergebnisse, die Willen der Gesellschaften, sich in einem gegebenen Augenblick nicht widersprechen; ein echter Dissens zwischen den Gesellschaften ist undenkbar." Es ist auch nicht erforderlich, daß derselbe Gesellschafter in allen zur Unternehmereinheit gehörenden Betrieben die führende Rolle übernimmt.

In diesem Sinne hatte sich der RFH (3) entschieden, ob jedoch der BFH sich diese Ansicht zu eigen machen wird, ist fraglich.

In der Begründung zum Urteil vom 8.2.1955 wird eine unternehmerische Tätigkeit der Personengruppe nur allgemein in den zur Unternehmereinheit gehörenden Betrieben - nicht in jedem einzelnen - verlangt. In dieser so allgemein gehaltenen Forderung könnte eine Bestätigung der Ansicht des RFH erblickt werden. Entscheidend wird es darauf ankommen, auf welche Weise die Gesellschafterbeschlüsse zustande kommen und wer die Geschäfte führt.

So unterstellt Eckhardt (4) bei Annahme einer Unternehmereinheit zwischen OHG und KG, daß der Komplementär der KG in der Regel auch der in der praktischen Handhabung allein geschäftsführende Gesellschafter der OHG sein muß. Wenigstens aber müssen die Entschlüsse des Komple-

1) In diesem Sinne RFH-Urteil vom 8.6.1934 - Bd. 36 Seite 215

2) Artzinger, a.a.O. Sp. 544

3) Urteil vom 11.10.1940 - Bd. 49 Seite 252; vgl. Seite 30 der Arbeit.

4) Eckhardt a.a.O. Seite 83.

mentärs und des geschäftsführenden Gesellschafters aufeinander abgestimmt sein. Eckhardt zweifelt daran, ob Unternehmereinheit zwischen OHG und KG überhaupt möglich ist, wegen der bestehenden Haftungsunterschiede. Nachdem der BFH jedoch keine Bedenken hat, eine Unternehmereinheit zwischen OHG und KG oder auch zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften anzuerkennen, müßte es auch für die Praxis einen Weg geben, dieses Ziel zu erreichen. Eine konkrete Äußerung darüber fehlt leider in der Entscheidung des BFH.

Bei Kombination von Personengesellschaften und juristischen Personen ist die Feststellung der Willenseinheit meist wegen der strukturellen Unterschiede der Rechtsformen nicht einfach. Dazu einen Fall aus der Praxis: Es handelt sich um eine KG, deren 4 Gesellschafter die Familie X stellt, und zwar ist Vater A Komplementär, Mutter B, Tochter C und Sohn D sind Kommanditisten. Vor einigen Jahren gründeten A, B, C und D eine GmbH, an der alle vier Gesellschafter zu gleichen Teilen an Kapital und Gewinn beteiligt sind. Die GmbH übernahm zunächst den Vertrieb und später auch die Produktion der KG, so daß sich die KG als Grundstücks- und Verwaltungsgesellschaft nunmehr mit der Verpachtung der Gebäude und Maschinen an die GmbH befaßt. Alle 4 Gesellschafter der GmbH sind zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft berechtigt und verpflichtet.

Es erhebt sich daher die Frage, ob einheitliche Willensbildung nur dann gewährleistet ist, wenn B, C und D, die als Kommanditisten in der KG mit weniger Rechten ausgestattet sind, für die KG Einzelprokura besitzen müssen. Im vorliegenden Fall trifft dies zu. Ein Experte auf dem Gebiet der Unternehmenszusammenfassungen im Umsatzsteuerrecht ist der Ansicht (1), daß eine Notwendigkeit dafür aber nicht besteht. Unternehmereinheit wäre somit bei dem geschilderten Sachverhalt anzunehmen.

4. Das Erfordernis der Nebenordnung

Auf Grund der Rechtsprechung des BFH sind die Merkmale, die die Identität des Unternehmers gewährleisten, an sich eindeutig und führen bei genauer Beachtung zu einem rechtlich übersichtlichen Ergebnis. "Andererseits müssen auch die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls ein-

1) Ergebnis einer Unterhaltung mit Herrn RA Dr. Eckhardt im April 1956

deutig und ausschließlich das Verhältnis der Nebenordnung aufweisen" (1).

In der RFH-Entscheidung vom 8.6.1934 (Bd. 36/214) fand der Begriff 'Nebenordnung' als Merkmal der Unternehmereinheit erstmals besondere Erwähnung. In der Folgezeit und auch heute noch kann man überall davon lesen, daß die Nebenordnung mit eine Voraussetzung für die Annahme einer Unternehmereinheit bildet. So vertritt der BFH in seiner Entscheidung vom 15.6.1951 die Ansicht, daß es sich sowohl bei der Unternehmereinheit als auch bei der Organschaft um ein Verhältnis der 'Eingliederung' handelt, mit dem Unterschied, daß Unternehmereinheit Gleichordnung und Organschaft Über- und Unterordnung voraussetze.

Dem ist mit folgender Begründung zu widersprechen: Die Unternehmereinheit ist kein Eingliederungsverhältnis, weil die einzelnen zur Unternehmereinheit zusammengeschlossenen rechtlich selbständigen Betriebe keine unselbständigen Teile eines übergeordneten Unternehmens sind. Außerdem schließen sich Nebenordnung und Eingliederung gegenseitig aus, so daß nur bei Organverhältnissen von Eingliederung gesprochen werden kann (2).

Artzinger (3) leitet richtigerweise schon aus Bd. 36/214 ab, "daß die Nebenordnung nicht als konstitutives Merkmal . . . der Unternehmeridentität verstanden werden darf, sondern als ein unschädliches Akzidenz der allein wesentlichen einheitlichen Willensbildung."

Die Nebenordnung ist nicht als eine Voraussetzung, sondern im äußersten Fall als Folge der Unternehmereinheit zu verstehen. Als Folge der Unternehmereinheit aber nur in dem Sinne, daß bei Vorliegen der genannten drei Voraussetzungen Unternehmereinheit anzunehmen ist, ohne Rücksicht auf das sonst innerhalb der wirtschaftlichen Einheit bestehende Verhältnis. Hat also die Prüfung des Sachverhalts das Vorliegen einer Unternehmereinheit bestätigt, so erübrigt sich die Frage nach Neben- oder Unterordnung. Die Unternehmereinheit schließt Subordination im

1) BFH-Urteil vom 8.2.1955 - BStBl. 1955 III Seite 116

2) Vgl. BStBl. 1955 III Seite 114, dort entscheidet der BFH in diesem Sinne

3) StW 1955 Sp. 551.

Sinn der Organtheorie aus (1).

5. Die Ausübung unternehmerischer Funktionen

In der Begründung zum BFH-Urteil vom 8.2.1955 heißt es: "Auch erfordert der Begriff der Unternehmereinheit immer die Ausübung unternehmerischer Funktionen der Gesellschaftergruppe in den zur Unternehmereinheit zusammengeschlossenen Rechtspersonen" (2). Eine nähere Umschreibung ist nirgends zu finden, wohl um der wirtschaftlichen Entwicklung und deren Beurteilung durch die weitere Rechtsprechung nicht vorzugreifen (3). Man kann aber m.E. aus der Formulierung des BFH schließen, daß eine Ausübung unternehmerischer Funktionen innerhalb der Unternehmereinheit ausreicht. Artzinger (4) dagegen ist der Meinung, daß eine Unternehmeridentität (wie er die Unternehmereinheit zu bezeichnen pflegt) mit und zwischen Rechtspersonen nur angenommen werden kann, wenn der bzw. die Gesellschafter als Einzelunternehmer bzw. als unternehmerisch tätige Gesellschaft im Erwerbsleben auftreten.

Artzinger lehnt eine Unternehmereinheit dann ab, wenn ein Einzelunternehmer (A) seine sämtlichen - zunächst bürgerlich-rechtlich unselbständigen - Betriebe je in der Rechtsform der GmbH weiterführt, selbst wenn A außerdem als Geschäftsführer in allen Gesellschaften tätig bleibt. Sieht aber A auch nur für einen Betrieb von der Umwandlung in eine juristische Person ab, so steht der Annahme einer Unternehmereinheit nichts im Wege.

Artzinger legt m.E. einen zu strengen Maßstab an, wenn er annimmt, daß eine Gesellschaftergruppe, die sich lediglich an Rechtspersonen beteiligt, nicht als Unternehmer angesehen werden kann, selbst wenn sie in den zur Unternehmereinheit zusammengeschlossenen Rechtspersonen unternehmerische Tätigkeit ausübt. Zumindest kann man in derart gelagerten Fällen eine Unternehmereinheit nicht von vornherein verneinen. Erst nach genauer Prüfung des Einzelfalles kann ein Urteil darüber gefällt werden.

1) Hinweis auf die Ausführungen Seite 126 ff.

2) BStBl. 1955 III Seite 116

3) So Schandalik "Unternehmereinheit im Umsatzsteuerrecht" in BB 1955 Seite 280

4) a.a.O. Sp. 549

Allgemein wird man sagen können, daß die Ausübung unternehmerischer Funktionen etwas sein soll, das über die Gesellschafterfunktion i.S. der bloßen kapitalmäßigen Beteiligung hinausgeht. Eine tatsächliche Einflußnahme auf die einheitliche Willensbildung innerhalb der Unternehmereinheit müßte daher als Ausübung unternehmerischer Funktionen anerkannt werden, so daß eine zusätzliche unternehmerische Betätigung der Gesellschafter außerhalb der Unternehmereinheit m.E. nicht zu fordern ist.

Die bisherigen Ausführungen dienen der Darstellung der von der Rechtsprechung für die Annahme einer Unternehmereinheit entwickelten Grundsätze. Anschließend sollen Ziel und steuerrechtliche Folgen der Unternehmereinheit behandelt werden.

IV. Ziel und umsatzsteuerrechtliche Folgen der Unternehmereinheit

1. Die Verwirklichung des Grundsatzes gleichmäßiger Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Tatbestände

Die Lehre von der Unternehmereinheit entspringt den Grundgedanken des deutschen Umsatzsteuerrechts und ist damit ein Ausdruck wirtschaftlicher Betrachtungsweise. Ihr Ziel ist die gleichmäßige und (relativ) gerechte Behandlung gleichgelagerter Tatbestände. Das bedeutet für den konkreten Fall: Ein Unternehmer, dessen Betriebe bürgerlich-rechtlich verselbständigt sind, muß bei wirtschaftsgerechter Auslegung der Lehre von der Unternehmereinheit eine gleiche Beurteilung erfahren wie unselbständige Abteilungen im Unternehmen eines Steuerpflichtigen. In beiden Fällen handelt es sich um eine wirtschaftliche Einheit. Auf die Rechtsform der Einzelbetriebe darf es nicht ankommen.

Die bürgerlich-rechtliche Form ist in all den Fällen außer acht zu lassen, in denen gleiche wirtschaftliche Vorgänge eine gleiche steuerliche Behandlung erfordern (1). Wirtschaftlich aber kann kein Unterschied darin erblickt werden, ob eine Rechtsperson mehrere Betriebe hat oder ob der gleiche Unternehmer mehrere bürgerlich-rechtlich verselbständigte Betriebe führt. In beiden Fällen sind sämtliche Rechtsvorgänge innerhalb der wirtschaftlichen Einheit nicht steuerbar.

1) Vgl. die Begründung zum BFH-Urteil vom 17.7.1952 - BStBl. 1952 III
Seite 235

Damit ist der bereits in dem Bescheid des Großen Senats vom 24.1.1925 (1) aufgestellte Grundsatz von der gleichen steuerrechtlichen Behandlung gleicher wirtschaftlicher Vorgänge - ohne Rücksicht auf die jeweilige äußere Rechtsform - innerhalb der Lehre von der Unternehmereinheit erfüllt.

2. Keine steuerbaren Umsätze innerhalb der wirtschaftlichen Einheit

Ist der Nachweis für das Vorliegen einer Unternehmereinheit im Einzelfall lückenlos erbracht, so hat dies zunächst zur Folge, daß Geschäftsvorfälle innerhalb dieser wirtschaftlichen Einheit nicht unter den Begriff des Umsatzes i.S. des UStG fallen können, weil nur ein Steuersubjekt vorhanden ist, das mit sich selbst keine umsatzsteuerrechtlich relevanten Rechtsgeschäfte tätigen kann.

An dieser Stelle ist erneut darauf hinzuweisen, daß die Ursache für die Verneinung umsatzsteuerrechtlich beachtlicher Lieferungen und Leistungen nicht in der mangelnden Selbständigkeit liegt, vielmehr bilden die einzelnen Betriebe zusammen die gesamte gewerbliche Tätigkeit des Unternehmers und deshalb fällt der Austausch von Waren und Leistungen zwischen den die Unternehmereinheit bildenden Betrieben nicht unter das Umsatzsteuergesetz. Die Steuerbarkeit sämtlicher Vorgänge innerhalb der wirtschaftlichen Einheit muß daher verneint werden.

3. Zusammenrechnung der Außenumsätze

Die in der Unternehmereinheit zusammengeschlossenen, rechtlich selbständigen Betriebe bilden für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung eine wirtschaftliche Einheit, so als wären sie auch rechtlich vereinigt. Die in allen Betrieben gleiche Personengruppe ist Steuerschuldner i.S. des § 9 UStG für alle Umsätze des einheitlichen Unternehmens (2). Für die Umsatzbesteuerung der Unternehmereinheit kommen nur Rechtsgeschäfte mit Dritten (sog. Außenumsätze) in Betracht. Alle von den einzelnen Betrieben mit Außenstehenden getätigten Umsätze werden auf Grund des § 11 Abs. 1 Satz 2 UStG (3) zusammengerechnet. Diese Vor-

1) Gr.S. 5/24 - Bd.15 Seite 282 ff. (285). Zum Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vgl. Spitaler "Die Probleme des Finanz- und Steuerrechts" Seite 121 ff.

2) Vgl. BStBl. 1955 III Seite 116

3) "Hat der Unternehmer mehrere Betriebe, so sind die in allen Betrieben vereinnahmten Entgelte zusammenzurechnen".

schrift findet nach § 13 Abs. 1 UStG letzter Satz auf die Voranmeldung und die Vorauszahlung entsprechende Anwendung. Ebenso trägt die Regelung der Zuständigkeit in § 73 Abs. 4 letzter Satz AO der in § 11 und § 13 UStG vorgeschriebenen einheitlichen Veranlagung Rechnung: "Hat ein Unternehmer mehrere Betriebe, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des Unternehmens befindet." Im Einvernehmen mit dem nach § 73 Abs. 4 AO zuständigen Finanzamt kann auf Grund des § 78 Abs. 1 AO ein anderes Finanzamt für zuständig erklärt werden. Für die Praxis der Unternehmereinheit wird diese an sich als Ausnahmeregelung gedachte Vorschrift des § 78 Abs. 1 AO aus rein praktischen Gründen größere Bedeutung erlangen als die Bestimmung des § 73 Abs. 4 AO (1).

4. Sonstige Auswirkungen der Unternehmereinheit

Die umsatzsteuerliche Behandlung der zur Unternehmereinheit zusammengeschlossenen Betriebe erfolgt nach den Grundsätzen, die sich für die bürgerlich-rechtlich unselbständigen Abteilungen im Unternehmen eines Einzelunternehmers aus dem Umsatzsteuergesetz ergeben.

Es ist daher innerhalb der Unternehmereinheit ein Erwerb von Gegenständen, die ein zur wirtschaftlichen Einheit gehöriger Betrieb hergestellt hat, nicht möglich. Damit entfällt für die Lieferung solcher Gegenstände sowohl die Großhandelsvergünstigung als auch - im Falle der Ausfuhrlieferung - der Anspruch auf Ausfuhrhändlervergütung.

Nachteilig kann sich die Unternehmereinheit dann auswirken, wenn deren Betriebe ihren Sitz teils in der Bundesrepublik, teils in Berlin-West haben und der im Bundesgebiet gelegene Betrieb in erster Linie vom Berliner Betrieb Waren bezieht. Die Vergünstigung des sog. Berlinhilfegesetzes (2) (BHG) kommt dann nicht zum Zuge, weil ein Erwerb zwischen den beiden Betrieben nicht möglich ist. Damit ist eine Kürzung in Höhe von 4 % des Entgelts für vom Berliner Betrieb 'erworbene' Gegenstände von der Umsatzsteuerschuld bei dem im Bundesgebiet befindlichen Betrieb ausgeschlossen. Dabei darf jedoch nicht übersehen werden, daß der Warenaustausch innerhalb der Unternehmereinheit nicht steuerbar ist.

1) Zur Frage der Zuständigkeit vgl. Seite 119

2) Gesetz zur Förderung der Wirtschaft von Berlin (West) vom 7.3.1950 in der Fassung vom 9.9.1952.

Die Vergünstigung des BHG kann nur dann Platz greifen, wenn der im Bundesgebiet gelegene Betrieb (=Betriebsstätte) im eigenen Namen von einem anderen Westberliner Unternehmer Gegenstände erwirbt (§ 4 Abs. 1 Satz 2 BHG).

5. Stichtag für Beginn und Ende der Unternehmereinheit

Die umsatzsteuerrechtlichen Wirkungen einer Unternehmereinheit beginnen mit dem Zeitpunkt, für den die Voraussetzungen als tatsächlich vorliegend nachgewiesen sind. Der Nachweis dafür muß von der Partei erbracht werden, die das Vorliegen einer Unternehmereinheit behauptet. Sprechen die tatsächlichen Verhältnisse für die Annahme der Unternehmereinheit, so treten die umsatzsteuerrechtlichen Folgen ein, gleichgültig, ob sie dem bzw. den Betroffenen Vor- oder Nachteile bringen.

In der Regel wird die Unternehmereinheit von seiten der Steuerpflichtigen geltend gemacht. Es bedarf dazu eines Antrags auf Anerkennung der Unternehmereinheit, der zweckmäßigerweise gleichlautend an die für die Umsatzbesteuerung der einzelnen Gesellschaften bisher zuständigen Finanzämter zu richten ist.

Die wirtschaftliche Einheit i.S. der Unternehmereinheit hört auf zu existieren, sobald sich bei den gegebenen Voraussetzungen eine Änderung in der Weise ergibt, daß beispielsweise in eine der zur Unternehmereinheit gehörenden Gesellschaften ein weiterer Gesellschafter eintritt oder ein bisher Beteiligter ausscheidet, um nur noch seine Beteiligung an den übrigen zur Unternehmereinheit gehörenden Betrieben aufrechtzuerhalten. An Stelle der ursprünglichen Unternehmereinheit tritt in dem geschilderten Fall die Unternehmereinheit der durch die Veränderung nicht berührten Betriebe. Nur eine Gesellschaft scheidet aus der wirtschaftlichen Einheit aus und nimmt von nun an als Unternehmen i.S. des UStG am Wirtschaftsleben teil.

Wird eine Änderung der Verhältnisse der Finanzbehörde erst nachträglich bekannt, so ist diese befugt, die unberechtigterweise in Anspruch genommenen Vergünstigungen vom Zeitpunkt der Auflösung der Unternehmereinheit bis zum Bekanntwerden dieser Veränderung dem Unternehmer rückwirkend abzusprechen. Dasselbe gilt auch im umgekehrten Falle, wenn z.B. auf Grund einer Betriebsprüfung festgestellt wird, daß eine Unternehmereinheit rein tatsächlich schon jahrelang besteht, ohne daß

daraus die entsprechenden Folgen gezogen worden waren. Im Zuge einer Berichtigungsveranlagung ist dann dieses Versäumnis nachzuholen.

Es empfiehlt sich bei Auflösung einer Unternehmereinheit, in keinem Falle auf die Möglichkeit der Nichtentdeckung durch die Finanzbehörde zu hoffen, sondern eintretende Änderungen immer der zuständigen Behörde mitzuteilen, um der Gefahr zu entgehen, in einem späteren Zeitpunkt von erheblichen Nachzahlungen überrascht zu werden.

6. Steuersubjekt und Haftung

Unternehmer und damit Steuersubjekt i. S. des Umsatzsteuerrechts ist im Fall der Unternehmereinheit die bei allen Rechtspersonen gleiche und durch weitere besondere Merkmale genau umschriebene Personen- gruppe, deren Unternehmen die Gesamtheit der bürgerlich-rechtlich verselbständigten Betriebe umfaßt. Der Unternehmer, also die Personen- gruppe, betätigt sich durch die einzelnen Betriebe wirtschaftlich und tritt nach außen in Erscheinung (1).

Von Wallis (2) billigt diesen bereits vom RFH - für Personengesellschaften - aufgestellten Grundsatz nicht. Er bezieht sich dabei noch auf das Urteil des RFH vom 10.11.1921 (Bd. 7/207), das jedoch ausdrücklich durch spätere RFH-Entscheidungen überholt worden ist und wendet sich dagegen, daß die hinter den Gesellschaften stehende Personengruppe als Steuersubjekt angesehen wird, weil die Gesellschaftergruppe und die Gesellschaft verschiedene Steuersubjekte sein könnten und es vor allen Dingen bei der Gesellschaftergruppe an dem für die Umsatzbesteuerung maßgeblichen Auftreten nach außen fehle.

Die obigen Ausführungen haben jedoch ergeben, daß sich die Personengruppe in den zur Unternehmereinheit gehörigen Betrieben unternehmerisch betätigen muß, um als Alleinunternehmer der wirtschaftlichen Einheit und damit als Steuersubjekt des Umsatzsteuerrechts gelten zu können. Alleiniger Unternehmer ist also immer - bei allen Arten

-
- 1) Der BFH - Urteil vom 8.2.1955 - hat damit die bereits vom RFH-Urteil vom 11.10.1940 - Bd. 49/250 - vertretene Ansicht bestätigt.
 - 2) v. Wallis, "Die Rechtsfähigkeit bei der Umsatzsteuer" in FR 1950 Seite 269. Iserloh, FR 1951 Seite 335 übt zwar Kritik an der Ansicht von Wallis', betrachtet aber auch nicht die Personengruppe, sondern die Gesellschaften selbst als Unternehmer. Ebenso Schettler AUF S. 40 ff.

und Variationen der Unternehmereinheit - die in allen Gesellschaften in gleicher Weise beteiligte und durch das Merkmal einheitlicher Willensbildung verbundene Personengruppe.

Nach den Schlüssen, die Spitaler (1) aus dem Urteil des RFH vom 8.6.1934 zieht, haften die einzelnen Gesellschaften für die Umsatzsteuer der Unternehmereinheit. Heinze (2) fordert eine ausdrückliche Regelung der Haftungsfrage, nachdem die Institution der Unternehmereinheit durch das BFH-Urteil vom 8.2.1955 aus ihrer bisherigen Beschränkung auf Personengesellschaften zu allgemeiner Bedeutung erhoben worden ist, analog der Einführung des § 114 AO im Gesetz vom 1.12.1936 (RGBl. I, 961) nach Anerkennung der Organschaft. Eine Haftung der Gesellschafter der Unternehmereinheit für die Umsatzsteuer ergibt sich nach Heinze aus § 113 AO, während der RFH in seiner Entscheidung vom 8.6.1934 die gesamtschuldnerische Haftung auf § 115 AO (Haftung wesentlich Beteiligter) stützt.

Abschnitt 3

DIE ORGANSCHAFT ALS WIRTSCHAFTLICHE EINHEIT

Als zweites Institut des Umsatzsteuerrechts für die Erfassung von Unternehmenszusammenfassungen soll nun die Organschaft ihre Darstellung finden, ohne Rücksicht darauf, daß das KRG Nr. 15 z. Zt. noch Gültigkeit besitzt und damit die Anwendung der Organtheorie für das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich ausgeschlossen ist (3).

I. Ursprung und Entwicklung der Organtheorie

Die Organtheorie reicht in ihrer Entstehungsgeschichte bedeutend weiter zurück als die Lehre von der Unternehmereinheit (4). Sie umfaßt

- 1) in Hübschmann-Hepp-Spitaler "Kommentar zur AO" § 114 Anm. 3
- 2) Heinze, Br.: "Die Unternehmereinheit in der Praxis" UStR 1956 S. 106.
- 3) Vgl. Flume, W.: "Die Organschaft im Gewerbesteuerrecht" DB 1955/485: "Trotzdem sollte man bei weiteren Erörterungen der Organschaft auch die Umsatzsteuer nicht aus den Augen lassen ..."
- 4) Vgl. Haußmann "Die Tochtergesellschaft" Seite 153 ff.

ebenso wie diese ein Teilgebiet der Einheitstheorie, d.h. sie bezeichnet ein Teilgebiet, auf dem die wirtschaftliche Einheit eines 'Gesamtunternehmens' besondere steuerrechtliche Folgen auslöst. Die Organtheorie verdankt ihre große praktische Bedeutung - ebenso wie die Lehre von der Unternehmereinheit - dem technischen Fortschritt und den damit verbundenen strukturellen Änderungen der Unternehmungen.

Ihr Ausgangspunkt ist der durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise geformte Unternehmerbegriff des Umsatzsteuerrechts mit seinem Hauptmerkmal der Selbständigkeit. Wenn eine juristische Person entsprechend den vom RFH in jahrzehntelanger Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen umsatzsteuerrechtlich unselbständig ist, dann ist sie Organ und steht zu dem sie beherrschenden Unternehmen in einem sog. Organverhältnis.

Einen gewissen Abschluß in der Entwicklung der Rechtsprechung bringt die Entscheidung des RFH vom 23.2.1934 (1), die sich mit Wesen, Bedeutung und Grenzen der Organschaft grundlegend befaßt. Ein Organverhältnis liegt dann vor, wenn eine juristische Person fremdem Willen derart untergeordnet ist, daß sie selbst keinen eigenen Willen hat. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der juristischen Person in ein übergeordnetes Unternehmen gegeben ist.

1. Rechtsgrundlage und Begriff

Als mit dem o.g. Grundsatzurteil des RFH eine volle Klärung des gesamten Fragenkomplexes erreicht schien, erfuhr die Organtheorie ihre gesetzliche Verankerung in § 2 Abs. 2 Ziff. 2 UStG 1934 und den dazu erlassenen Durchführungsbestimmungen (§ 2 UStDB 1934) unter Übernahme der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Organtheorie. Auf diese Weise sollte eine gewisse Bremswirkung gegen das Bestreben zur Verschmelzung erzielt werden (2), um die Erhaltung möglichst vieler rechtlich selbständiger Betriebe zu gewährleisten.

1) Bd. 36 Seite 39.

2) Vgl. die Begründung zum UStG 1934 - RStBl. 1934 Seite 1549 sowie Hartmann-Metzenmacher "Umsatzsteuergesetz 1934" 1. Auflage Berlin-Leipzig 1935 Seite 83

Die Bezeichnung Organtheorie geht auf Haußmann (1) zurück, der sie aus der Terminologie des Preußischen Oberverwaltungsgerichts und aus dem Text einer Entscheidung des Badischen Verwaltungsgerichtshofes vom 10.1.1917 entnommen hat (2). Dort heißt es: "Die rechtliche Selbständigkeit einer GmbH schließt nicht aus, daß eine solche Gesellschaft als Organ einer anderen physischen oder nicht physischen Person lediglich deren Geschäfte betreibt, daß sie also zwar nicht ihre rechtliche, aber ihre wirtschaftliche Selbständigkeit aufgibt und sich in den Dienst eines anderen stellt, dessen Weisungen sie zu befolgen hat."

Von hier zur Formulierung der Organtheorie als Lehre von der Angestellteneigenschaft juristischer Personen ist nur ein kleiner Schritt. Und lange Zeit erfuhr das Organverhältnis in Rechtsprechung und Literatur auch eine derartige Auslegung, wonach eine juristische Person analog einer physischen Person als 'Angestellte' eines übergeordneten Unternehmens tätig sein konnte. Mit dieser Auffassung brach der RFH in der bereits genannten Grundsatzentscheidung vom 23.2.1934, so daß es nicht lohnt, auf die Auseinandersetzungen über das Für und Wider der Angestellteneigenschaft juristischer Personen einzugehen.

Allgemein wird heute die Unselbständigkeit natürlicher Personen (einzeln oder zusammengeschlossen) streng von der Unselbständigkeit juristischer Personen getrennt. Eine Ausnahme darin bildet Barth (3), der auch die Eingliederung natürlicher Personen in den Begriff der Organschaft einbezieht.

Im Interesse der Vermeidung einer zu ausgedehnten Behandlung der Entwicklungsgeschichte der Organtheorie darf auf die einschlägige Literatur verwiesen werden. (4)

Festzuhalten ist, daß die Organtheorie ihre Wurzel in der mangelnden umsatzsteuerrechtlichen Selbständigkeit und damit in der mangelnden Unternehmereigenschaft der juristischen Personen besitzt. Da sie, wie

1) "Die Tochtergesellschaft" Seite 77 und VJStFR 1931 Seite 413

2) abgedruckt bei Haußmann "Die Tochtergesellschaft" Seite 153 ff.

3) Barth, "Rückwirkende Steuererhöhungen allein auf Anweisung der Finanzbehörden?" Stuttgart 1952 Seite 12

4) Schulze a.a.O., Bauer a.a.O., Garke a.a.O., Haußmann a.a.O., David a.a.O. u.a.

der BFH wiederholt betont, sich zwingend aus dem Unternehmerbegriff des Umsatzsteuerrechts ergibt, liegt ihre Anwendung im System des geltenden Rechts, die allerdings z. Zt. durch den noch geltenden Art. II des KRG Nr. 15 nur in sehr begrenztem Umfange möglich ist.

Die Definition der Organtheorie von Schulze (1), der sie als "Lehre von der wirtschaftlichen Einheit bei Kapitalgesellschaften" bezeichnet, trifft nicht den vom RFH der Organtheorie zugrunde gelegten Tatbestand. Sie ist zu eng gefaßt, zumal ja Organträger nicht nur eine juristische Person, sondern jedes Wirtschaftsgebilde sein kann, das Unternehmer i. S. des UStG ist.

Van der Velde (2) versteht unter Organlehre "die Lehre von der steuerlichen Anerkennung von Zusammenschlüssen von formaljuristisch selbständigen Personen, die zueinander im Über- oder Unterordnungsverhältnis stehen, als wirtschaftliche Einheiten."

In Abwandlung der Definition van der Veldes kann man m.E. die Organtheorie zutreffend als die steuerrechtliche Lehre von der wirtschaftlichen Einheit rechtlich selbständiger Wirtschaftsgebilde bezeichnen, die zueinander im Verhältnis der Über- und Unterordnung stehen. Dabei muß das untergeordnete Wirtschaftsgebilde (Organgesellschaft) immer eine juristische Person sein, die finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des übergeordneten Gebildes eingegliedert ist.

Die Organgesellschaft (= unselbständige juristische Person) ist also nur ein mit rechtlicher Selbständigkeit ausgestatteter Betrieb der Organwirtschaft. Sie hat den Charakter einer Unternehmung wirtschaftlich und steuerrechtlich verloren. Ihr 'Unternehmen' ist in Wirklichkeit nichts anderes als eine Betriebsabteilung des Unternehmens der Obergesellschaft.

Der Begriff Organschaft (Organverhältnis) bezeichnet das sich aus der Anwendung der Organtheorie ergebende Rechtsverhältnis (3). Die Organschaft ist ein Abhängigkeitsverhältnis tatsächlicher Art juristischer Personen gegenüber dem Organträger, mit der Folge, daß die so abhängigen Gesellschaften - ohne Rücksicht auf ihre bürgerlich-rechtliche

1) a.a.O. Seite 34/35

2) Van der Velde, K. "Zur Organschaftslehre im Umsatzsteuerrecht" in DB 1955 Seite 1048.

3) So Plückerbaum a.a.O. Seite 164

Selbständigkeit - ihre umsatzsteuerrechtliche Selbständigkeit verlieren und daher zu dem Unternehmen des sie beherrschenden Unternehmers gehören.

Auf die Verwendung des Begriffspaares Mutter- und Tochtergesellschaft wird mit Absicht verzichtet, weil diese Bezeichnung sich für die Erfassung der Organverhältnisse als zu eng erweist. Auch der Begriff 'beherrschtes Unternehmen' widerspricht der Terminologie des Umsatzsteuerrechts, weil eine juristische Person, die ihre wirtschaftliche Selbständigkeit verloren hat, kein Unternehmen i.S. des Umsatzsteuerrechts sein kann.

Im folgenden finden die Bezeichnungen Organträger, Organspitze, Obergesellschaft oder Herrschaftsperson für das übergeordnete Wirtschaftsgebilde und Organgesellschaft, Untergesellschaft oder nur Organ für die beherrschte Rechtsperson Anwendung.

2. Gründe für die Bildung von Organgesellschaften

Wie bereits einleitend festgestellt, war die Entwicklung und Anwendung der Organtheorie im Steuerrecht allgemein und speziell im Umsatzsteuerrecht eine den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechende Notwendigkeit. Interessant ist daher eine kurze Charakterisierung der Ursachen, die den Unternehmer bestimmen, seinen wirtschaftlich unselbständigen Betrieb unter eigener Rechtsform zu führen (1). Die Gründe hierfür sind so mannigfaltig, daß man in diesem Zusammenhange nur die wichtigsten kurz beleuchten kann. Es sind neben objektiv-wirtschaftlichen vielfach auch subjektive Momente, die für Beibehaltung der bürgerlich-rechtlichen Selbständigkeit sprechen.

Die Tendenz zum wirtschaftlichen Zusammenschluß oder zur Gründung rechtlich selbständiger Betriebe hat ihre Gründe zum Teil in der Überwindung wirtschaftlicher und finanzieller Nöte, wie z.B. Steigerung von Wirtschaftlichkeit und Rentabilität durch Angliederung eines weiteren (rechtlich selbständigen) Betriebs zur Abfallverwertung oder aber durch Ausgliederung einer Funktion, die bisher durch eine Betriebsabteilung ausgeübt wurde. So kann beispielsweise die Vertriebstätigkeit

1) Diese Ausführungen gelten sinngemäß für die rechtlich selbständigen Betriebe der Unternehmereinheit.

auf eine eigens zu diesem Zweck gegründete Gesellschaft übertragen werden. Auch andere Bereiche und Funktionen der betriebswirtschaftlichen Tätigkeit können Gegenstand eines rechtlich verselbständigten Betriebes sein, so der Sektor der Beschaffung, der Produktion, der Finanzierung oder der Verwaltung.

Gegen eine rechtliche Verschmelzung (Fusion) spricht außerdem das mit ihr verbundene gesteigerte und auf einen Unternehmenskomplex zusammengeballte Risiko, das sich zwar auch im Falle einer nur wirtschaftlichen Fusion, d.h. Beibehaltung der rechtlichen Selbständigkeit der einzelnen Betriebe, nicht ausschalten läßt, ein großer Vorteil liegt aber hier in der Möglichkeit der Risikoverteilung auf die rechtlich selbständig bleibenden Teile.

Eng damit im Zusammenhang steht die Haftungsbeschränkung auf das jeweilige Vermögen des Einzelbetriebs, die mit der Verwirklichung der rechtlichen Fusion entfällt.

Für Beibehaltung der Rechtsform spricht auch die Möglichkeit der leichteren Abtrennbarkeit und Veräußerbarkeit der einzelnen Betriebe der wirtschaftlichen Einheit in Krisenzeiten oder bei Unrentabilität der Einzelwirtschaft.

Auch Gründe historischer Art können für die Erhaltung der rechtlichen Selbständigkeit sprechen, z.B. bei Kauf einer bereits lange Jahre bestehenden, alteingesessenen 'Unternehmung' kann der künftige Erfolg entscheidend davon abhängen, daß die alte Firma (1) aus Konkurrenzgründen beibehalten wird.

Nicht zu vergessen sind die für oder gegen die Beibehaltung rechtlich selbständiger Betriebe sprechenden steuerlichen Gesichtspunkte. Mit in der Hand der Steuergesetzgebung liegt es, wirtschaftliche oder rechtliche Verschmelzung je nach der wirtschaftspolitischen Zielsetzung des Augenblicks zu erleichtern oder aber sie durch entsprechende steuerpolitische Maßnahmen zu erschweren.

Gerade in diesem Punkt greifen der Unternehmer- und Unternehmensbegriff des Umsatzsteuerrechts ein. Die weite Auslegung dieser Grundbe-

1) § 17 HGB: "Die Firma eines Kaufmanns ist der Name, unter dem er im Handel seine Geschäfte betreibt und die Unterschrift abgibt ..."

griffe des Umsatzsteuerrechts hat zur Folge, daß wirtschaftliche Einheiten z.T. von der Kumulativwirkung der Umsatzsteuer verschont bleiben, daß also die Umsatzsteuer bei derartigen Wirtschaftsgebilden die Beibehaltung der formalrechtlichen Selbständigkeit der einzelnen Betriebe begünstigt, weil mit Anerkennung der beiden Theorien (Lehre von der Unternehmereinheit und Organtheorie) im Ergebnis umsatzsteuerrechtlich dieselben Wirkungen erzielt werden, wie dies bei einem durch Fusion entstandenen Großunternehmen der Fall ist. Diese Tatsache veranlaßt Popitz - der sich zunächst ständig gegen die Anwendung der Organtheorie für eine indirekte Steuer ausgesprochen hatte - zu folgender, als Positivum zu wertenden Äußerung: "... Im übrigen hemmt die Organtheorie völlige rechtliche Verschmelzung, da organmäßige Verknüpfung dasselbe umsatzsteuerliche Ergebnis zeitigt." (1)

Dabei ist jedoch keineswegs zu übersehen, daß für den Unternehmer die Beachtung der gesamtsteuerlichen Belastung (2) von Bedeutung ist für die Beantwortung der Frage nach Beibehaltung oder Aufgabe der rechtlichen Selbständigkeit der Einzelbetriebe. Auch hier ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse entscheidend.

3. Organtheorie als Bestandteil des allgemeinen Steuerrechts

Die Organtheorie ist nicht eine nur auf das Umsatzsteuerrecht beschränkte Lehre, wie dies für die Lehre von der Unternehmereinheit zutrifft. Sie ist vielmehr insbesondere auch für das Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht von Bedeutung.

Das Ziel der folgenden Ausführungen ist es, einen kurzen Überblick über den Gesamtanswendungsbereich der Organtheorie zu geben.

Wenn auch in Rechtsprechung und Literatur die begriffliche Klarstellung vornehmlich anhand der Umsatzsteuerprobleme erfolgte und man dort zu dem Ergebnis kam, daß die Abhängigkeit einer juristischen Person sich aus dem Umstande ihrer Eingliederung in eine übergeordnete Organisation ergeben müsse, so gilt diese Feststellung gleichermaßen auch

1) Popitz-Kloß-Grabower: "Kommentar zum Umsatzsteuergesetz" 3. Auflage Berlin 1928 Seite 31

2) Körperschaftsteuer bzw. Einkommensteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer u.a. sind in ihrer Gesamtheit zu betrachten.

für andere Steuerarten, denn die die Unselbständigkeit der juristischen Person kennzeichnenden Merkmale sind nicht aus der besonderen Fassung eines Gesetzes herzuleiten, sondern ergeben sich allgemein aus der Art steuerrechtlicher Betrachtung bestimmter wirtschaftlicher Erscheinungen.

Die Organtheorie als solche hat daher für das gesamte Steuerrecht allgemeine Gültigkeit. Sie befaßt sich mit der Frage: Inwieweit findet die Tatsache einer wirtschaftlichen Einheit bei Subordination auch steuerrechtliche Anerkennung?

Mit der Begriffsbildung selbst ist jedoch nicht zu verwechseln die Frage der Bedeutung des Abhängigkeitsproblems für die einzelnen Steuerarten. Hier setzt § 1 Abs. 2 StAnpG ein, demzufolge bei Auslegung der Steuergesetze deren Zweck und wirtschaftliche Bedeutung sowie die Entwicklung der Verhältnisse zu beachten sind.

Die Organtheorie ist von vornherein ohne jeden Belang bei solchen Steuern, die infolge ihres zivilrechtlich-formalen Charakters an Tatbestände anknüpfen, bei denen etwaige Zusammenhänge mit wirtschaftlichen Grundlagen in der Regel ohne Bedeutung sind. Zu diesen Steuern gehören u.a. die Kapitalverkehrsteuern, Grunderwerb- und Vermögensteuer.

Die Organeigenschaft löst nur für die Steuerarten besondere Folgen aus, bei denen die Berücksichtigung der Rechtsform hinter der Würdigung der wirtschaftlichen Zusammenhänge zurücktritt. Und für diese Gesetze, die im einzelnen noch einer kurzen Betrachtung unterzogen werden, hat der RFH in ständiger Rechtsprechung den Begriff und die allgemeinen Voraussetzungen der Organschaft gleich bestimmt. Unterschiedlich sind nur die Konsequenzen, die sich aus dem Vorliegen einer Organschaft für die einzelnen Steuern ergeben. Die steuerlichen Wirkungen, die sich an die Organschaft knüpfen, sind entsprechend dem Sinn und Zweck des jeweiligen Steuergesetzes verschieden (1).

1) So schreibt Wirckau in StW 1936 Sp. 591: "Steht einmal eine Gesellschaft zu einer andern in einem Organverhältnis, so besteht dieses für alle Steuerarten, denn seine Voraussetzungen sind überall die gleichen; seine Auswirkungen aber können für jede Steuerart anders sein."

a) Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht

Das Körperschaftsteuergesetz selbst enthält keine Regelung über die Auswirkung der Organtheorie; sie findet ihre Rechtsgrundlage allein im Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 1 Abs. 2 StAnpG. Das Material für die körperschaftsteuerrechtliche Behandlung von Organverhältnissen liefert die Rechtsprechung des RFH.

Im Gegensatz zum Umsatz- und Gewerbesteuerrecht hat der RFH aus der Tatsache, daß die Organgesellschaft bürgerlich-rechtlich nach wie vor selbständige Rechtspersönlichkeit bleibt, für das Körperschaftsteuerrecht den Schluß gezogen, daß Organträger und Organgesellschaft auch steuerrechtlich weiter als selbständige Rechtspersönlichkeiten zu betrachten sind (1). Die Annahme einer steuerrechtlichen Einheit wird damit für dieses Steuerrechtsgebiet verneint.

Grundsätzlich begründet der von der Organgesellschaft erarbeitete Ertrag Einkommen, das von ihr selbst auch zu versteuern ist. Eine Abweichung von diesem Grundsatz ist nur dann möglich, wenn die Verhältnisse so gestaltet sind, daß Gewinn und Verlust der Organgesellschaft auf Grund einer besonderen Gewinn- und Verlustausschlußvereinbarung vom Organträger zu übernehmen sind. Das Organ bleibt zwar auch dann persönlich körperschaftsteuerpflichtig, seine materielle Steuerpflicht wird jedoch auf die Obergesellschaft übertragen.

Bühler (2) ist der Ansicht, daß für die steuerliche Anerkennung des Organvertrags mit Gewinnabführungsklausel Schriftform erforderlich ist. Die gegenteilige Auffassung vertritt Schultze-Schlutius (3) unter Hinweis auf den das deutsche Recht beherrschenden Grundsatz der Formfreiheit.

Betrachtet man das Ergebnis der Auswirkungen der Organschaft mit zuzusätzlicher Gewinn- und Verlustausschlußvereinbarung bei der Körperschaftsteuer, so liegt hier der Vorteil einmal in der Vermeidung der

1) Flume, a.a.O. Seite 457 meint, man hätte auch im Körperschaftsteuerrecht die gleichen Folgerungen ziehen können wie im Umsatz- und Gewerbesteuerrecht. Ebenfalls kritisch dazu Schultze-Schlutius "Die Organtheorie" Seite 95

2) Bühler, O.: "Einzel-Steuerrecht", Wiesbaden 1953, Seite 150

3) a.a.O. Seite 103.

Doppelbesteuerung des Gewinns der Organgesellschaft und dann in der Möglichkeit des Verlustausgleichs zwischen Ober- und Untergesellschaft. Eine umfassendere Würdigung der Organverhältnisse in körperschaftsteuerrechtlicher Sicht ist in diesem Zusammenhang nicht möglich und auch nicht erforderlich (1).

b) Die Organschaft im Gewerbesteuerrecht

Gewerbsteuer und Umsatzsteuer sind die beiden Steuerarten, bei denen die Organtheorie als Ergebnis langjähriger Rechtsprechung ihre gesetzliche Verankerung fand und für die die Einheits Theorie anerkannt ist.

Das Gewerbesteuergesetz bestimmt in § 2 Abs. 2 Zif. 2, daß die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften, der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit stets in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, mit folgender Einschränkung: "... ist ein solches Unternehmen dem Willen eines anderen inländischen Unternehmens derart untergeordnet, daß es keinen eigenen Willen hat, so gilt es als Betriebsstätte dieses Unternehmens."

§ 3 GewStDV (2) enthält die Bedingungen, unter welchen ein 'Unternehmer' keinen eigenen Willen hat. Diese Bestimmung entspricht fast wörtlich der Vorschrift des § 17 UStDB.

Man kann im allgemeinen annehmen, daß ein umsatzsteuerlich anerkanntes Organverhältnis auch für das Gewerbesteuerrecht von Bedeutung ist (3). Ein Unterschied besteht nur insoweit, als die Legaldefinition des § 2 Abs. 2 Zif. 2 GewStG (s.o.) nicht schlechthin von juristischen Personen spricht.

-
- 1) Es darf insbesondere auf Schultze-Schlutius "Die Organtheorie", Essen 1956, verwiesen werden.
 - 2) "Eine Kapitalgesellschaft ist dem Willen eines gewerblichen Unternehmens derart untergeordnet, daß sie keinen eigenen Willen hat, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in dieses Unternehmen eingegliedert ist."
 - 3) So Bühler, "Die Unternehmenszusammenfassungen im Steuerrecht" StW 1942 Sp. 782.

Die Anwendung der Organtheorie im Gewerbesteuerrecht hat zur Folge, daß die Organgesellschaft trotz bürgerlich-rechtlicher Selbständigkeit gewerbesteuerlich unselbständig und demgemäß nicht persönlich gewerbesteuerpflichtig ist.

Der Umfang der steuerlichen Belastung wird hier - außer der Möglichkeit des sofortigen Verlustausgleichs - in zweierlei Hinsicht beeinflusst. Erstens fällt die auf den §§ 8 und 12 GewStG beruhende Hinzurechnung der Dauerschulden und Dauerschuldzinsen bei Darlehen innerhalb des Organkreises weg. Zum andern kann sich die wirtschaftliche Einheit die niedrigen Hebesätze einzelner Gemeinden insofern zunutze machen, als für die Zerlegung des Gesamtbetrags an Gewerbesteuer auf die beteiligten Gemeinden bei produktiven Betrieben die gezahlten Löhne und Gehälter den Maßstab für die Aufteilung bilden (§29 Abs. 1 Ziffer 2 GewStG) (1).

Zur Frage, von welchem Zeitpunkt ab die Rechtsfolge der gewerbesteuerlichen Unselbständigkeit eintritt, vertreten Blümich-Boyens-Steinbring (2) die Auffassung, daß das Organverhältnis zu Beginn des Erhebungszeitraums (Kalenderjahr) bestehen müsse (3). Das bedeutet, daß ein im Laufe eines Kalenderjahres begründetes Organverhältnis sich gewerbesteuerlich erst für den folgenden Erhebungszeitraum auswirken kann. Dasselbe gilt entsprechend für das Ende der gewerbesteuerlichen Folgen der Organschaft.

c) Die Organschaft im Vermögensteuerrecht

Die Organtheorie bedeutet nicht, daß auch die formellen Vermögensunterschiede zwischen Organträger und Organgesellschaft einfach als nicht bestehend betrachtet werden, vielmehr werden die auf das Vermögen sich beziehenden formellen Rechtsverhältnisse unangetastet gelassen. Damit ist die Tatsache zu erklären, daß ein bestehendes Organverhältnis vermögensteuerrechtlich keine Sonderbehandlung erfährt. Die organschaftlich verbundenen Gesellschaften behalten ihre vermögensteuerrechtliche Selbständigkeit.

1) Vgl. Bühler, O.: "Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne"
2. Auflage, Berlin-Frankfurt 1953 Seite 223

2) "Gewerbesteuergesetz" 4. Auflage, Berlin-Frankfurt 1951 Seite 101
Anm. 100 zu § 2

3) Eine andere Auffassung wird in DB 1954 Seite 792 vertreten.

Eine Doppelbesteuerung wird durch das Schachtelprivileg des § 60 BewG verhindert. Das bedeutet, daß die Beteiligung der Obergesellschaft an der Organgesellschaft bei der Obergesellschaft als Schachtelbeteiligung außer Ansatz bleibt.

Für die Praxis ergeben sich aus der Ablehnung der Einheitstheorie für das Vermögensteuerrecht in der Regel weder für den Steuerpflichtigen noch für den Fiskus Vor- oder Nachteile, weil die getrennte Veranlagung bei Kapitalgesellschaften in aller Regel (1) keine größere Belastung zur Folge hat, als sich bei gemeinsamer Veranlagung ergeben würde, zumal der Vermögensteuersatz nicht progressiv ausgestaltet ist. Damit Vermögenswerte, die sich in der Hand der Organgesellschaft befinden, der Obergesellschaft zugerechnet werden können, müssen besondere Umstände hinzukommen. Der Organträger muß entweder wirtschaftlicher Eigentümer dieser Vermögenswerte nach § 11 Zif. 4 StAnpG sein oder aber es muß ein Treuhandverhältnis vorliegen (2).

Dabei ist jedoch zu beachten, daß die genannten beiden Möglichkeiten keineswegs nur bei vorliegendem Organverhältnis geltend gemacht werden können. Die Ansicht Davids (3), wonach das Vermögen des Organs grundsätzlich wirtschaftliches Eigentum der Herrschaftsperson ist, ist nicht zutreffend.

Es galt zu zeigen, daß im Vermögensteuerrecht, das sich an bürgerlich-rechtlichen Formen orientiert, kein Raum für die Anwendung der Organtheorie sein kann.

Die nachstehenden Ausführungen beschäftigen sich mit den das Organverhältnis charakterisierenden Merkmalen.

II. Voraussetzungen für das Vorliegen eines Organverhältnisses

Eine juristische Person kann - wie bereits dargelegt - ohne Rücksicht auf ihre bürgerlich-rechtliche Selbständigkeit, ihre umsatzsteuer-

1) Anders, wenn das Mindestvermögen des § 6 VStG nicht erreicht wird.

2) Nähere Ausführungen vgl. Schultze-Schlutius a.a.O. Seite 156 ff.;
Vgl. das Gutachten des RFH vom 26.7.1932 - I D 2/31 und III D 2/32
RStB1. 1933 Seite 140

3) a.a.O. Seite 115 ff.

rechtliche Selbständigkeit verlieren, als Folge der mit dem übergeordneten Unternehmen bestehenden wirtschaftlichen Einheit. Unter welchen Voraussetzungen man von der Unselbständigkeit einer juristischen Person sprechen kann, werden die folgenden Ausführungen zeigen. Richtungweisend dafür ist die Entwicklungslinie der Rechtsprechung des RFH, die im wesentlichen allein die Erfordernisse für das Vorliegen einer Organschaft in ständiger Rechtsprechung herausgestellt hat.

Von der ursprünglichen Gleichsetzung der Unselbständigkeit juristischer Personen mit der Angestellteneigenschaft natürlicher Personen (1) ging der Umsatzsteuer-Senat des RFH - wenn auch zögernd - ab. Und dies nicht zuletzt als Folge der an der Ausdeutung der Organtheorie als Angestelltentheorie von seiten des Schrifttums geübten heftigen Kritik. So schreibt beispielsweise Dietl (2): "Literatur und Rechtsprechung können das wirkliche Wesen der Organschaft erst erkennen, wenn sie sich von dem Ausgangspunkt des Angestelltenverhältnisses frei gemacht haben."

Während also der RFH zunächst in allen Entscheidungen, die die Umsatzsteuerfrage bei Organverhältnissen betrafen, unter Anlehnung an die Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts (3) die persönliche Willensunterworfenheit zum entscheidenden Kriterium der Unselbständigkeit gemacht hatte, verwendet er den Begriff der wirtschaftlichen Einheit erst in späteren Urteilen (4). Eine wirtschaftliche Einheit mit Subordination (Organschaft) wird dann angenommen, wenn die juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse in das Unternehmen des Organträgers finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert ist.

1. Erfassung des Tatbestandes

Immer wieder hat der RFH ausdrücklich bemerkt, daß die Organeigenschaft nicht aus einzelnen Momenten, sondern nur aus der Gesamtheit aller im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaften bestehenden Be-

1) So in den Urteilen Bd. 3/290; Bd. 12/240; Bd. 5/317; Bd. 19/267 u.a.

2) Dietl, W.: "Die Organtheorie", Diss. Berlin 1936 Seite 22,
vgl. auch David a.a.O. Seite 43.

3) Vgl. die Ausführungen Seite 55

4) RFH-Urteil vom 30.1.1930 - StW 1930 Nr. 321

ziehungen zu schließen ist (1).

Da in nahezu allen Urteilen des RFH (2) die Formulierung von der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung wiederkehrt, die dann auch zur näheren Umschreibung des Organverhältnisses Eingang gefunden hat in die Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen, wird diese Gliederung den folgenden Ausführungen zugrunde gelegt werden.

Dietl (3) geht bei seinen Untersuchungen so vor, daß er als primäres Merkmal für die wirtschaftswissenschaftliche Betrachtung einer Organschaft die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung nach Art einer bloßen Geschäftsabteilung ansieht. Da aber dieses primäre Merkmal selbst nicht zu erkennen ist, sondern erst mit Hilfe weiterer Symptome auf sein Vorhandensein geschlossen werden kann, sind diese weiteren Symptome sekundäre Merkmale für das Vorliegen einer Organschaft.

Bei Prüfung der einzelnen Voraussetzungen ist eine gewisse Anpassung an die besonderen Umstände des Einzelfalles notwendig und zulässig.

a) Die finanzielle Eingliederung

Von der finanziellen Abhängigkeit einer juristischen Person i.S. der Organtheorie kann stets nur dann die Rede sein, wenn die Mehrheit ihrer Anteile sich in Händen der Herrschaftsperson befindet. Finanziell abhängig ist eine juristische Person also nur dann, wenn ihre Anteile zum überwiegenden Teil Eigentum des Organträgers bilden. Eine besonders hohe Verschuldung bedingt zwar dem Gläubiger gegenüber auch eine gewisse wirtschaftliche Abhängigkeit, doch haben derartige Verhältnisse aus organschaftlichen Betrachtungen auszuscheiden (4).

1) Vgl. z.B. Urteil vom 17.5.1921 - Bd. 5/320; Urteil vom 11.11.1932 RStB1. 1932 Seite 295 und Urteil vom 6.7.1934 - RStB1. 1934 Seite 1145

2) z.B. Bd. 9/169; Bd. 18/76; Bd. 19/270; Bd. 20/48

3) a.a.O. Seite 47 f. - Nach Dietl ist wirtschaftliche Einheit und damit Organschaft nur dann existent, wenn ein einheitlicher Wertumlauf nachweisbar ist.

4) Anderer Ansicht ist David a.a.O. Seite 33

Mit Hilfe der 'effektenkapitalistischen Beherrschung' (so Haußmann) kann auf Grund der dadurch möglichen Einwirkung auf die Organe (1) der Untergesellschaft deren Willensbildung im Sinne des Organträgers beeinflußt und gelenkt werden.

Wie weit die finanzielle Beherrschung gehen muß, ist vom RFH nicht eindeutig entschieden worden (2). Es wird meist nur ganz allgemein von einer notwendigen Majoritätsbeteiligung gesprochen.

Bauer (3) betont mit Recht, daß eine Regel dafür, wann eine Beteiligungsquote die für die Annahme eines Organverhältnisses erforderliche Beherrschungsgewalt verleiht, praktisch nicht aufgestellt werden kann. Das Gewicht der Beteiligung hängt sowohl von den satzungsmäßigen Abstimmungsverhältnissen als auch von der Verteilung der restlichen Anteile ab.

Nicht erforderlich ist 100-%iger Anteilsbesitz (Bd. 3/290). Völliger Anteilsbesitz besagt aber umgekehrt auch noch nicht, daß die so beherrschte juristische Person Organ im Sinne der Organtheorie ist (4). Aus den tatsächlichen Verhältnissen ist erst zu entnehmen, ob die durch den Anteilsbesitz gegebene Möglichkeit der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung auch praktisch erfolgt ist.

Mit der Beteiligung einer Unternehmung an einer anderen werden immer betriebseigene Zwecke verfolgt, z.B. in Form der Sicherung von Absatzgebieten oder Rohstoffquellen oder der Verminderung von Vertriebs- und Verwaltungskosten. Daher geht mit der Beteiligung regelmäßig eine Einflußnahme auf die Geschäftsführung und eine wirtschaftliche Verflechtung der betreffenden Wirtschaftssubjekte Hand in Hand.

Das Beteiligungsverhältnis ist deshalb von großer Bedeutung, weil es in erster Linie als Anhaltspunkt für die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit gewertet werden kann. Mit Haußmann (5) kann man sagen, daß

1) Organe im bürgerlich-rechtlichen Sinn

2) Zu diesem Ergebnis kommt das RFH-Gutachten vom 26.7.1932 - RStBl. 33/139

3) a.a.O. Seite 45

4) Vgl. die Beschlüsse des RFH vom 8.6.1926 - Bd. 19/139 f. und vom 23.11.1926 - Bd. 20/46 ff.. Zur Unternehmereinheit mit 100-%iger Beteiligung vgl. Seite 120 ff.

5) "Organtheorie und Filialtheorie im deutschen und internationalen Steuerrecht" VJFStR 1931 Seite 431

die Stimmenmacht das erste Kriterium ist, von welchem aus die Abhängigkeit zu beurteilen ist.

Rein theoretisch muß der Unternehmer so viel Anteile in seiner Hand vereinigen, wie nach Satzung der beherrschten juristischen Person (oder Gesetz) erforderlich sind, um alle Beschlüsse in seinem Sinne treffen zu können.

Innerhalb eines Spielraums von Beteiligungen in Höhe von 100 % bis herab zu 76 % hat der RFH die Möglichkeit einer Beherrschung der Untergesellschaft ohne weiteres anerkannt (1).

Wie bereits erwähnt, ist unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine starre Begrenzung der Beteiligungshöhe nicht angebracht. Im Schrifttum wird die äußerste Grenze für die beteiligungsmäßige Beherrschung der Untergesellschaft vielfach bei 76 % angenommen (2), weil bis zu dieser Beteiligungshöhe die Organgesellschaft durch bloße Anweisung rechtlich gezwungen werden kann, den Willen der Obergesellschaft auszuführen.

In Ausnahmefällen wird selbst eine Mehrheitsbeteiligung von nur 51 % ein Abhängigkeitsverhältnis bedingen können, und zwar dann, wenn daneben eine besonders enge wirtschaftliche und organisatorische Verflechtung festzustellen ist (3).

Es ist zu beachten, daß eine 3/4-Mehrheit durch die gesetzlichen Sonderbestimmungen bei sämtlichen wichtigen Aktionen innerhalb der verschiedenen Gesellschaftsformen von entscheidender Bedeutung ist.

Bei Aktiengesellschaften bedürfen nach zwingender Gesetzesvorschrift einer Mehrheit von mindestens drei Vierteln des bei der Beschlußfassung vertretenen Grundkapitals, z.B. Beschlüsse über die Änderung des Unternehmensgegenstandes (§ 146 Abs. 1 Satz 2 AktG (4)), die bedingte Kapitalerhöhung (§ 160), die Herabsetzung des Grundkapitals (§§ 175,

1) Vgl. z.B. Bd. 13/146; Bd. 18/10

2) Haußmann, a.a.O. Seite 433; Garke a.a.O. Seite 51

3) So das RFH-Urteil vom 29.4.1932 - StW 1933 Nr. 455;

Janda a.a.O. ist der Ansicht, daß es genügt, wenn der Anteil über 50 % beträgt.

4) Die im folgenden genannten Paragraphen beziehen sich jeweils auf das Aktiengesetz (AktG)

182, 192), Beschlüsse über die Verschmelzung durch Aufnahme und durch Neubildung (§ 234 bzw. § 247) sowie solche über die Umwandlung (§§ 257, 263) und die Auflösung der Gesellschaft (§ 203). Für Beschlüsse über Satzungsänderung (§ 146), Kapitalerhöhung (§ 149) und den Widerruf der Bestellung von Aufsichtsratsmitgliedern (§ 87 Abs. 2) ist nach Gesetz ebenfalls eine Mehrheit von mindestens drei Vierteln des bei der Beschlußfassung vertretenen Grundkapitals vorgesehen. Diese kann jedoch in der Satzung durch eine andere - auch niedrigere - Kapitalmehrheit ersetzt werden.

Ein nur 50-%iger Anteilsbesitz an einer juristischen Person ist daher in aller Regel nicht in der Lage, den als Folge der Abhängigkeit notwendigen Ausschluß der Willensbildung der Untergesellschaft zu bewirken (1).

Der RFH hat in ständiger Rechtsprechung eine finanzielle Eingliederung auch dann anerkannt, wenn sich die Anteile der juristischen Person (Organgesellschaft) nicht im Eigentum des Organträgers, sondern ganz oder teilweise in Händen der Gesellschafter des Organträgers oder einer anderen von ihm beherrschten juristischen Person befinden. Damit bringt er zum Ausdruck, daß auch eine mittelbare Beteiligung für die Annahme organschaftlicher Verflechtung genügt, sofern die Beteiligungshöhe insgesamt zur Beherrschung der Rechtsperson ausreicht. Es steht daher der Annahme der finanziellen Eingliederung einer GmbH in das Unternehmen einer OHG nicht entgegen, daß die Geschäftsanteile der GmbH nicht der OHG selbst, sondern deren Gesellschaftern zustehen (2). Ebenso kann eine AG, deren Aktionäre überwiegend an einer anderen AG beteiligt sind, diese als Organ beherrschen, sofern die übrigen Voraussetzungen für die umsatzsteuerrechtliche Unselbständigkeit der zweiten AG erfüllt sind (3).

b) Die wirtschaftliche Eingliederung

Die Anzeichen, die auf eine wirtschaftliche Eingliederung schließen lassen, sind so mannigfaltig und in jedem Fall - auch von Wirtschaftszweig zu Wirtschaftszweig - verschieden, so daß sich allgemeine Regeln, die für das Vorliegen wirtschaftlicher Abhängigkeit sprechen, nicht aufstellen lassen.

1) Vgl. Passow, R.: "Betrieb, Unternehmung, Konzern", Jena 1925 Seite 108 f.

2) RFH-Urteil vom 12.7.1940 - RStBl. 1940 Seite 910

3) Vgl. Urteil vom 6.7.1934 - RStBl. 1934 Seite 1145

Die meisten Autoren begnügen sich deshalb damit, einzelne Anhaltspunkte anzuführen, aus denen auf die Tatsache der wirtschaftlichen Eingliederung geschlossen werden kann. Hilfestellung für die Zusammenstellung derartiger Merkmale bietet die Rechtsprechung des RFH.

Das Auftreten der Organgesellschaft nach außen hat keinen Einfluß auf die Beurteilung der Eingliederungsmerkmale, da sich die Organeigenschaft grundsätzlich nur auf das Innenverhältnis bezieht (1). Wirtschaftlich kann sich die Einflußnahme der Obergesellschaft z.B. darin äußern, daß die Organgesellschaft durch Satzung oder anderweitige Verträge verpflichtet ist, beim Abschluß wichtiger Geschäfte stets in enger Fühlungnahme mit dem Organträger zu stehen oder die Obergesellschaft erläßt prinzipiell Richtlinien für die Geschäftsgebarung der Untergesellschaft mit bindender Kraft.

Die wirtschaftliche Tätigkeit des Organs muß dem Willen des übergeordneten Unternehmers entsprechen. Häufig hat die Organgesellschaft die Aufgabe, den Vertrieb der von der Herrschaftsperson hergestellten Erzeugnisse zu übernehmen (2) oder sie ist an die Abmachung gebunden, die zur Fabrikation notwendigen Rohstoffe nur von der Organmutter zu beziehen. In solchen Fällen bestimmt die Obergesellschaft gleichzeitig die Gestaltung des Fertigungsprogramms und die Verkaufs- und Preispolitik des Organs.

Andererseits steht die Überlassung weitgehender wirtschaftlicher Entscheidungsfreiheit der Annahme der Organschaft nicht entgegen, wenn nach dem Gesamtbild eine den Weisungen des beherrschenden Unternehmers entgegenstehende Willensbildung ausgeschlossen ist. Zu diesem Problem hat der RFH in seinen Entscheidungen vom 29.10.1926 (3) und vom 26.11.1943 (4) Stellung genommen. Danach muß selbst ein mehr oder weniger großes Maß an Bewegungsfreiheit der Organgesellschaft nicht ohne weiteres umsatzsteuerrechtliche Selbständigkeit zur Folge haben. Entscheidend ist nur, daß die größere Freizügigkeit des Organs vom

1) Vgl. die RFH-Entscheidung vom 8.7.1927 - JW 1928 Seite 256 und Urteil vom 29.10.1926 - Bd. 19 Seite 339 ff.

2) So. z.B. der dem Urteil vom 11.11.1932 zugrunde liegende Sachverhalt RStBl. 1933 Seite 295 f.

3) Bd. 19 Seite 339 ff., insbesondere Seite 340

4) RStBl. 1944 Seite 6 f.

Organträger bewußt gewollt ist. Beruht dagegen die größere Bewegungsfreiheit auf eigener Machtvollkommenheit der beherrschten Gesellschaft, so ist diese als selbständig, d.h. als Unternehmer i.S. des Umsatzsteuerrechts zu betrachten.

Für die Organeigenschaft kann auch die Tatsache sprechen, daß zwischen zwei Gesellschaften ein Betriebsführungs-, ein Betriebsüberlassungs- oder ein Pachtvertrag besteht. Die Tatsache des Bestehens eines dieser Vertragsverhältnisse allein erlaubt zwar noch nicht die Schlußfolgerung, daß damit unbedingt die Voraussetzungen der Organschaft erfüllt sind, ein solches Vertragsverhältnis ist jedoch innerhalb der Gesamtsituation ein Anzeichen, das zusammen mit den anderen Merkmalen zu einem umsatzsteuerrechtlich relevanten Abhängigkeitsverhältnis führen kann.

Der Leitsatz des Urteils vom 15.7.1932 (1) bestätigt, daß die Eingliederung einer Gesellschaft in das Unternehmen einer Herrschaftsperson auch in der Weise zum Ausdruck gebracht werden kann, daß die Obergesellschaft den Betrieb der Untergesellschaft pachtet. Es spricht nicht gegen ein Organverhältnis, daß beide Parteien in gleichem Maße durch die getroffenen Vereinbarungen gebunden sind.

Ebenfalls ein Organverhältnis mit "Betriebsvertrag" liegt der Entscheidung des RFH vom 29.10.1926 (2) zugrunde.

Die Ansichten über den notwendigen Umfang der wirtschaftlichen Eingliederung in das Unternehmen der Herrschaftsperson sind im Schrifttum geteilt.

So verlangen Binder (3) und Asseyer (4), daß Wirtschaftsgebilde, die sich zu einer Organschaft verbinden, sich in ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit gegenseitig ergänzen müssen. Während Binder eine gegenseitige wirtschaftliche Ergänzung nur dann als gewährleistet anerkennt, wenn Ober- und Untergesellschaft demselben Wirtschaftszweig angehören,

1) StW 1933 Nr. 456

2) Bd. 19 Seite 339

3) "Organgesellschaften" DStZ 1938 Seite 695: "Zwei Betriebe, die in verschiedenen Wirtschaftszweigen mit verschiedener Zielsetzung tätig sind, können nie in einem Organverhältnis zueinander stehen."

4) "Zweifelsfragen auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer" DStZ 1942 Seite 339.

legt Asseyer den geforderten betrieblichen Zusammenhang nicht so eng aus. Nach seiner Auffassung müssen die im Organkreis zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengeschlossenen Betriebe nicht unbedingt im selben Wirtschaftszweig tätig sein. So würde er z.B. ein Organverhältnis zwischen einem Unternehmen der eisenschaffenden Industrie und einem Hotel anerkennen, allerdings mit der Einschränkung, daß das Hotel überwiegend betrieblichen Zwecken des Industrie-Unternehmens dient.

Auch Schultze-Schlutius (1) zieht in Erwägung, ob man nicht die Anerkennung der Organschaft davon abhängig machen sollte, daß die Untergesellschaft der Ergänzung des Unternehmens der Obergesellschaft dient. Er übt damit Kritik an dem Beschluß vom 23.11.1926 (2), nach welchem der RFH ein Organverhältnis anerkennt ohne Rücksicht auf den betrieblichen Zusammenhang. Darüber hinaus hält Schultze-Schlutius (3) es für zweckmäßig, ein tatsächlich existierendes Organverhältnis nur dann anzuerkennen, wenn es einem berechtigten wirtschaftlichen Bedürfnis entspricht. Dagegen ist einzuwenden, daß sich wohl keine Behörde die Entscheidung darüber aufbürden wollte, ob im Einzelfall ein berechtigtes wirtschaftliches Bedürfnis gegeben ist oder nicht. Ein Urteil darüber birgt die Gefahr der Willkür und der Durchsetzung von Einzelinteressen in sich und ist allein aus diesem Grunde zu verwerfen. Liegt ein Organverhältnis vor, d.h. sind alle die vom RFH geforderten Voraussetzungen erfüllt, so ist von einer Prüfung des berechtigten wirtschaftlichen Bedürfnisses unter allen Umständen abzusehen. Die wirtschaftliche Abhängigkeit ist eine reine Tatfrage und damit unbeeinflussbar von einem etwaigen Ergebnis der Prüfung, ob es einem wirtschaftlichen Bedürfnis entspricht, aus dieser Tatsache auch die steuerlichen Konsequenzen zu ziehen.

Man muß m.E. dem Unternehmer, der sich eine Organgesellschaft angliedert oder eine solche gründet, doch wohl zugute halten, daß mit dieser Maßnahme irgend ein wirtschaftliches Ziel verbunden und ver-

1) "Organschaft im Steuerrecht" Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung Bd. 2, Seite 181

2) I B 101/26 - Bd. 20/46 ff.; im übrigen Bd. 50/34: "Die wirtschaftliche Verflechtung braucht nicht so weit zu gehen, daß der übergeordnete und der eingegliederte Betrieb demselben Wirtschaftszweig dienen."

3) a.a.O. Seite 183.

folgt wird, wenn dieses Ziel auch zunächst für Außenstehende nicht als solches immer erkennbar ist. Das Risiko, daß dieses gesteckte wirtschaftliche Ziel sich vorübergehend oder auch dauernd als unerreichbar erweist, ist schlechthin mit der Unternehmereigenschaft unlösbar verbunden. Es ist daher mit Plückebaum (1) der Auffassung zuzustimmen, daß es genügt, wenn die einzelnen Betriebe die Zwecke des Gesamtunternehmens fördern. Ein betrieblich-technischer Zusammenhang ist nicht erforderlich.

c) Die organisatorische Eingliederung

Die Voraussetzung der organisatorischen Eingliederung soll die tatsächliche Ausübung des Willens der übergeordneten Gesellschaft in der Organgesellschaft gewährleisten. Mit der finanziellen Beherrschung ergibt sich für die Obergesellschaft in der Regel die Möglichkeit, die Untergesellschaft in organisatorischer wie wirtschaftlicher Hinsicht an sich zu ketten.

In der Mehrzahl der Fälle sind wirtschaftliche und organisatorische Maßnahmen dieser Art so eng miteinander verknüpft, daß eine strenge Scheidung in wirtschaftliche und organisatorische Eingliederungsmerkmale nicht in jedem Falle möglich ist. So ist z.B. ein gemeinsames Fertigungsprogramm mit gegenseitiger Abstimmung des Produktionsablaufes an sich eine organisatorische Maßnahme, der aber eine eminent wirtschaftliche Bedeutung zukommt.

Die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung des Organs bietet für das übergeordnete Unternehmen die Möglichkeit, entscheidenden Einfluß auf die Zusammensetzung der Organe (im Rechtssinne) der unselbständigen juristischen Person auszuüben.

Der Organträger ist auf Grund der finanziellen Beherrschung der Organ-AG in der Lage, die Posten der von der Hauptversammlung zu wählenden Aufsichtsratsmitglieder (§ 87 AktG) in seinem Sinne zu besetzen (2). Die Vorstandsmitglieder werden dann vom Aufsichtsrat bestellt (§ 75 AktG), so daß sich alle rechtlichen Organe der beherrschten Gesellschaft entsprechend dem Willen der Obergesellschaft zusammensetzen können.

1) a.a.O. Seite 169

2) Da die Aktionäre ihre Rechte in den Angelegenheiten der Gesellschaft in der Hauptversammlung ausüben (§ 102 AktG).

Häufig ist daher bei Organverhältnissen Personal-Union anzutreffen, d.h. in Ober- und Untergesellschaft sind die gesetzlichen Vertreter (Vorstand bei AG, Geschäftsführer bei GmbH), die Direktoren usw. personengleich. Liegt also z.B. ein Organverhältnis zwischen zwei Aktiengesellschaften vor, so sind möglicherweise Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder in beiden Gesellschaften identisch. Außerdem können die Prokuristen der übergeordneten AG gleichzeitig Direktoren oder ebenfalls Prokuristen der Organ-AG sein (1).

Für zwei organschaftlich verbundene GmbH gilt dasselbe entsprechend.

Im Fall einer Organschaft zwischen OHG und GmbH sah der RFH die organisatorische Eingliederung in der Tatsache, daß der alleinige geschäftsführende Gesellschafter der OHG zugleich alleiniger Geschäftsführer der Organ-GmbH war (2). Eine vom Willen der OHG abweichende Tätigkeit konnte somit von der GmbH nicht entfaltet werden.

Nun ist zwar eine Personal-Union in der oben geschilderten Weise kein unerläßliches Anzeichen für das Vorliegen einer Organschaft - auch ohne eine derartige Personengleichheit kann wirtschaftliche Unselbständigkeit einer juristischen Person angenommen werden -, sie rechtfertigt aber in jedem Falle die Annahme der organisatorischen Eingliederung.

Leitende Angestellte pflegen in derartigen Fällen jeweils in einem Anstellungsverhältnis gegenüber Organträger und Organgesellschaft zu stehen oder aber sie treten generell nur in ein Arbeitsverhältnis zur Obergesellschaft, d.h. auch die für die bzw. in der Organgesellschaft tätigen leitenden Angestellten treten ausschließlich in ein Vertragsverhältnis zur Organmutter.

Ähnliche Fragen ergeben sich auch für die übrigen Arbeitnehmer der Organgesellschaft. Wie die Erfahrung zeigt, ist Anstellung und Entlassung sämtlicher Betriebsangehöriger häufig entweder an die Zustimmung des übergeordneten Unternehmens gebunden oder aber sie erfolgt in

1) So in der Entscheidung des RFH vom 13.10.1933 - Bd. 34 Seite 176; vgl. auch RFH-Urteil vom 14.12.1923 - Bd. 13 Seite 146 ff.

2) Vgl. den Tatbestand des Urteils vom 30.11.1934 - RStB1. 1935 Seite 660

jedem Falle direkt durch die Obergesellschaft (1). Lohn- und Gehaltszahlungen übernimmt im letzteren Fall dann grundsätzlich für alle Beschäftigten die Organspitze.

Bei Organverhältnissen ist häufig als Zeichen der organisatorischen Eingliederung die Möglichkeit des wechselseitigen Personalaustausches innerhalb der zur Organschaft gehörigen Betriebe zu finden.

Ein weiteres Merkmal organisatorischer Eingliederung kann darin liegen, daß sich die Tätigkeit des Organs in Räumen abspielt, die von der Obergesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden. Dagegen muß umgekehrt eine räumliche Trennung der Verwaltung des Organs von der Verwaltung des Organträgers kein Beweiszeichen gegen das Vorliegen organisatorischer Verflechtung sein (2). Dasselbe gilt für die Tatsache, daß die Obergesellschaft Bücher der Organschaft in deren Namen führt (3).

d) Allgemeines zur dreifachen Form der Eingliederung

Es gilt allgemein, daß keines der genannten Symptome allein ausreicht, ein Organverhältnis zu begründen, nur die Beurteilung der Gesamtsituation des Einzelfalles kann zu einem abschließenden Ergebnis führen.

Die Vielfalt der wirtschaftlichen Gestaltungsmöglichkeiten innerhalb eines Organverhältnisses macht es schlechthin unmöglich, die Merkmale lückenlos aufzuzählen, die zur Annahme der Organeigenschaft einer juristischen Person führen können.

Über die Bedeutung, die dem Wortlaut von Verträgen und Satzungsbestimmungen zukommt, geben die RFH-Urteile vom 11.11.1927 (4) und vom 11.8.1926 (5) Aufschluß. Es heißt im Urteil vom 11.8.1926 am Ende der Begründung: "Keinesfalls aber läßt sich die Frage ... lediglich auf Grund der Satzung ... allein entscheiden ...", und in Bd. 22 Seite 186: "Entscheidend für die Beurteilung der Abhängigkeitsfrage ist nicht die äußerliche Fassung von Satzungen und Verträgen, sondern das Wesen des Verhältnisses zwischen den Beteiligten."

1) Vgl. RFH-Urteil vom 14.12.1923 - Bd. 13 Seite 146 ff.

2) RStBl. 1940 Seite 910

3) Vgl. Bd. 13 Seite 146 ff.

4) Bd. 22 Seite 183 ff., insbesondere Seite 186

5) Bd. 19 Seite 267, insbesondere Seite 270.

Ob also z. B. eine juristische Person in ihrer Satzung ausdrücklich als Organ eines ihr übergeordneten Unternehmens bezeichnet wird, kann nicht ausschlaggebend sein für die Beantwortung der Frage, ob umsatzsteuerrechtliche Unselbständigkeit gegeben ist.

Man erkennt aus den obengenannten Urteilen, daß die formale Ausgestaltung nicht maßgebend ist, sondern daß alles darauf ankommt, ob aus den tatsächlichen Verhältnissen die Abhängigkeit geschlossen werden kann.

Besondere Verträge können zwar gute Anhaltspunkte für die Organeigenschaft bieten, jedoch beeinträchtigt ihr Fehlen nicht die Möglichkeit der Unselbständigkeit (z.B. Betriebsführungsvertrag u.ä.).

Einen Anhaltspunkt für die Beurteilung des Verhältnisses zwischen zwei 'Unternehmen' bietet auch deren geschichtliche Entwicklung.

Verdankt die eine Gesellschaft beispielsweise ihre Entstehung der Betriebsaufspaltung eines Einzelunternehmens oder einer Gesellschaft, so dürfte, wenn Unternehmereinheit nicht anzunehmen ist und die obengenannten Voraussetzungen erfüllt sind, an dem Bestehen einer Organschaft von vornherein nicht gezweifelt werden.

Ein wichtiger Faktor bei Würdigung der Gesamtsituation ist nach der Rechtsprechung des RFH außerdem in der Berücksichtigung der Verkehrsauffassung zu sehen.

2. Das übergeordnete Unternehmen

Organträger, d. h. das der Organgesellschaft übergeordnete Unternehmen, kann jedes Wirtschaftsgebilde sein, das die Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft des Umsatzsteuerrechts erfüllt. Das als Organgesellschaft in Frage kommende Unternehmen ist an keine bestimmte Rechtsform gebunden. Neben juristischen Personen, die an der Spitze eines Organkreises stehen, können diese Funktion in gleichem Maße nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, wie OHG, KG, GesbR u.a., oder Einzelunternehmer (1) ausüben. Für die natürliche Person ist dabei selbstverständliche Voraussetzung, daß sie nicht lediglich Besitze-

1) Vgl. Bd. 22 Seite 69 f.; Bd. 27 Seite 221 ff.; RStB1. 1933 Seite 295.
Der Alleininhaber der Firma X ist Alleinaktionär und Geschäftsführer der Organ-AG.

rin der Anteilmehrheit ist, sondern darüber hinaus als Unternehmer im Sinn des UStG am Wirtschaftsleben teilnimmt (1).

Wegen mangelnder Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr, z.B. in Form des Auftretens am Beschaffungs- oder Absatzmarkt, enthalten Holdinggesellschaften nach der Rechtsprechung des RFH grundsätzlich keine geschäftliche Tätigkeit i. S. der Organtheorie. Verfügt demnach die Herrschaftsperson nicht über einen eigenen Betrieb, so kann die beherrschte Person nicht in ein Organverhältnis zu ihr treten.

Eine abweichende Auffassung vertritt der RFH nur dann, wenn die Holdinggesellschaft in die Rechtsform der GmbH gekleidet ist. Es heißt in der Entscheidung vom 6. 10. 1939 (2): Ist der beherrschende Unternehmer eine GmbH, so kann die Organschaft nicht deshalb verneint werden, weil die GmbH eine reine Holdinggesellschaft ist, die nach außen nicht in Erscheinung tritt; denn eine GmbH ist in der Regel als Unternehmer anzusehen, ohne daß es dabei noch auf das wirtschaftliche Auftreten nach außen ankommt.

Diese Ansicht des RFH widerspricht - vor allem in der Begründung - der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Entweder können Holdinggesellschaften grundsätzlich nicht die Stelle eines Organträgers einnehmen oder aber sie werden - wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind - generell als Obergesellschaft behandelt. Eine Sonderbehandlung der Holdinggesellschaft in Form einer GmbH ist nicht gerechtfertigt. Die Holding muß, wenn sie die Unternehmereigenschaft i. S. des Umsatzsteuerrechts besitzt, wie jedes andere Wirtschaftsgebilde ohne Einschränkung als übergeordnetes Unternehmen in Betracht kommen können.

Unterliegt eine juristische Person dem Einfluß mehrerer Unternehmer, so greifen die umsatzsteuerrechtlichen Folgen der Organschaft nicht ein; denn Organschaft verlangt Unterordnung unter den Willen eines Unternehmers. Eine Abhängigkeit gegenüber mehreren Unternehmern könnte im Einzelfall nur dann angenommen werden, wenn sich die be-

1) Vgl. Bd. 22 Seite 69 f.; Bd. 27 Seite 221 ff.; RStB1. 1933 Seite 295.
Der Alleininhaber der Firma X ist Alleinaktionär und Geschäftsführer der Organ-AG.

2) RStB1. 1939 Seite 1109

teiligten Unternehmer zu einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GesbR) zusammenschließen, in welche die juristische Person eingegliedert ist. Voraussetzung dabei ist, daß die GesbR selbst nach außen als Unternehmer am Wirtschaftsleben teilnimmt, also nicht reine Innengesellschaft bleibt.

Ein Auftreten nach außen ist schon dann gegeben, wenn die Gesellschaft sich durch ihre Gesellschafter, die in der Regel juristische Personen sein werden, am wirtschaftlichen Leben beteiligt.

Eine Verflechtung ist auch in der Weise möglich, daß das Organ eine weitere juristische Person 'beherrscht'. Jedoch kann diese dritte juristische Person nur Organ des Organträgers sein, weil das Organ¹ von sich aus nicht in der Lage ist, eine Rechtsperson zu beherrschen. Dies kann nur im Einvernehmen mit dem Organträger geschehen (1).

Die Zahl der unselbständigen juristischen Personen eines Organkreises ist nicht beschränkt. Immer ist jedoch Voraussetzung, daß auf Grund des Gesamtbildes der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung rechtlich und tatsächlich eine vom Willen des Unternehmers (Organträgers) abweichende Willensbildung nicht möglich ist (2).

3. Die Organgesellschaft

Wenn Personenzusammenschlüsse des § 2 Absatz 2 Zif. 1 UStG (z.B. OHG, KG, GesbR, nicht rechtsfähiger Verein) in ein Abhängigkeitsverhältnis zu einem Unternehmer treten, so liegt keine Organschaft vor. Derart gelagerte Fälle bilden eine Zwischenstufe zwischen Angestellteneigenschaft der natürlichen und Organeigenschaft der juristischen Person (3). Auch Körperschaften des öffentlichen Rechts können nicht Organ im Sinn der Organtheorie sein (4), weil bei ihnen der Ausschluß eigener Willensbildung nicht zu erreichen ist.

Nach der Begriffsbestimmung des RFH versteht man allgemein unter einer Organgesellschaft eine juristische Person, die finanziell, wirt-

1) Vgl. Janda a.a.O. Seite 26.

2) Ein Beispiel für viele gleichlautende Entscheidungen des RFH ist das Urteil vom 30.11.1934 - RStBl. 1935 Seite 660 f.

3) Vgl. die Ausführungen Seite 16 f.

4) So Plückebaum a.a.O. Seite 166

schaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines übergeordneten Unternehmens derart eingegliedert ist, daß sie dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Es kann also nur den juristischen Personen des Privatrechts die Organeigenschaft zukommen. Anderer Ansicht ist David (1), wenn er behauptet, "auch eine nicht juristische Person kann Orgengesellschaft sein."

Ernstlich wird eine derartige Behauptung heute wohl niemand mehr aufstellen, denn es ist inzwischen Allgemeingut des Umsatzsteuerrechts geworden, daß Organeigenschaft nur für eine juristische Person in Frage kommen kann. Die juristische Person ist dann Organ, wenn sie ihre umsatzsteuerrechtliche Selbständigkeit verloren hat.

4. Die Körperschaft des öffentlichen Rechts als Organträger

Eine kurze Sonderbehandlung soll der Bedeutung der Organtheorie für die Körperschaften des öffentlichen Rechts gewidmet werden.

Bei allen Körperschaften des öffentlichen Rechts ist zu unterscheiden ihre Hoheits- und ihre Unternehmertätigkeit (2). Für das Gebiet der Hoheitstätigkeit, d.h. der Ausübung öffentlicher Gewalt, schließt § 19 Abs. 4 Satz 2 UStDB die Anwendung der Organlehre aus, weil eine Körperschaft des öffentlichen Rechts bei Ausübung öffentlicher Gewalt nicht Unternehmer i. S. des UStG sein kann (§ 2 Abs. 3 UStG). Dieser Grundsatz ist erstmals in § 3 Abs. 4 UStDB 1934 gesetzlich verankert worden (3).

Der Grundsatz, daß nicht steuerbare öffentlich-rechtliche Tätigkeit nur in Betracht kommt, wenn der Träger der öffentlichen Gewalt (4) die Tätigkeit selbst ausübt, führt dazu, daß derjenige, dessen sich die öffent-

1) David a.a.O. Seite 15.

2) Vgl. das grundsätzliche Gutachten des RFH vom 9.7.1937 - Bd. 42/253 ff. und RFH-Urteil vom 8.11.1940 - Bd. 51/137 ff.. Auch der BFH übernahm in vollem Umfange diese Rechtsprechung, vgl. Urteil vom 9.2.1953 - BStBl.1953 III S. 86 und Urteil vom 20.2.1953 - BStBl. 1953 III S.123

3) Vgl. Hartmann-Metzenmacher, "Umsatzsteuergesetz" Kommentar, Berlin 1943 Seite 206 und RStBl. 1936 Seite 913

4) Als Träger der öffentlichen Gewalt kommen ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts in Betracht.

lich-rechtliche Körperschaft zur Erfüllung ihrer Aufgaben bedient - das können natürliche oder juristische Personen des Privatrechts sein -, in jedem Falle umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer ist (§ 19 Abs. 4 Satz 1 UStDB) (1).

Nicht jede Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft geschieht jedoch in Ausübung öffentlicher Gewalt, vielmehr kann sich die Körperschaft auch gewerblich betätigen. Eine gewerbliche Tätigkeit (der Körperschaft) wird dann angenommen, wenn es sich um eine privatwirtschaftliche Tätigkeit handelt, die auch von 'Privatunternehmern' ausgeübt wird oder ausgeübt werden kann (2). Sie verleiht dann der öffentlich-rechtlichen Körperschaft die Unternehmereigenschaft i. S. des Umsatzsteuerrechts (3).

Schettler (2) vertritt die Ansicht, daß an sich keine Bedenken bestehen, die Anwendung der Organtheorie für den Sektor der gewerblichen Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts grundsätzlich zu bejahen.

Bei Beantwortung der Frage, ob und wann ein umsatzsteuerrechtlich relevantes Organverhältnis zwischen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts und einer juristischen Person besteht, sind zwei Gesichtspunkte scharf zu trennen. Einmal ist Vorsicht geboten mit dem Gebrauch der Begriffe Körperschaft des öffentlichen Rechts und Ausübung öffentlicher Gewalt. Es ist also zu beachten, daß die Körperschaft des öffentlichen Rechts nicht nur in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig werden, sondern sich wie jedes andere Wirtschaftsgebilde auch mit privatwirtschaftlicher Tätigkeit am allgemeinen Geschäftsverkehr beteiligen kann. Die Begriffe 'Körperschaft des öffentlichen Rechts' und 'öffentliche Gewalt' sind also nicht untrennbar miteinander verbunden. Zum andern ist festzuhalten, daß rein tatsächlich ein Organverhältnis zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechts und einer juristischen Person des Privatrechts, die öffentlich-rechtliche Aufgabe zu erfüllen hat, bestehen kann. Dieser Tatbestand löst jedoch gemäß § 19 Abs. 4 Satz 2 UStDB nicht die sonst an ein Organverhältnis geknüpften umsatzsteuerlichen Folgen aus.

- 1) Vgl. Runderlaß des RdF vom 15.9.1936 - RStBl. 1936 Seite 913 ff. - a. A. ist Koch "Die öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Umsatzsteuerrecht" StW 1939 Sp. 659: Für unselbständige juristische Personen will Koch die Nichtsteuerbarkeit des § 2 Abs. 3 UStG in Anspruch nehmen.
- 2) So Schettler, "Öffentliche Gewalt bei der Umsatzsteuer" DStZ 1937 Seite 444 ff.
- 3) Vgl. Bd. 19/294; Bd. 23/224; Bd. 48/301; RStBl. 1937 Seite 12 f.

Wenn aber eine öffentlich-rechtliche Körperschaft sich zur Führung eines gewerblichen Betriebes in Form einer juristischen Person entschlossen hat, so ist sie insoweit Unternehmer (1). Diese Eigenschaft verliert sie nicht dadurch, daß sie für ihren gewerblichen Betrieb auch in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig wird. In einem zur Entscheidung stehenden Fall (1) kommt der RFH zur Bejahung des Organverhältnisses bei sämtlichen durch die öffentlich-rechtliche Körperschaft (es handelt sich um eine Stadt) ins Leben ~~gefaßten~~ ^{geführten} Betrieben unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung in das die Organgesellschaften beherrschende Unternehmen. Ausschlaggebend ist, daß eine freie Willensbildung der einzelnen Betriebe ausgeschlossen ist.

Aus der Begründung des obengenannten Urteils zieht Sölch (2) die Schlußfolgerung: "Wer die umsatzsteuerrechtliche Unternehmereigenschaft bisher nicht hat, kann sie gerade dadurch erwerben, daß er eine ihm dienende Organgesellschaft ins Leben ruft oder eine vorhandene Rechtsperson sich nach ... § 17 UStDB unterwirft." Dem ist unter Beachtung der geschilderten Bedingungen für das Gebiet der gewerblichen Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Körperschaften zuzustimmen.

Ein in diesem Zusammenhang interessantes Problem greift Heyden (3) auf. Er untersucht die Frage, ob Versorgungsbetriebe, die als Organgesellschaften einer Gebietskörperschaft eingegliedert sind, mit ihren Umsätzen automatisch unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Zif. 5 a UStG fallen. Ausdrücklich findet diese Vorschrift nur Anwendung auf Bund, Länder usw.. Es handelt sich also darum, ob die Organeigenschaft zwingend die - nur für den Organträger ausdrücklich ausgesprochene - Steuerbefreiung auch für die Organgesellschaft zur Folge hat.

Analog der Nichtgeltung der Großhandelsvergünstigung, für den Fall, daß ein Organ die vom Organträger hergestellten Gegenstände an Dritte liefert, müßte die konsequente Durchführung der Organtheorie zur Bejahung der obengenannten Frage führen. Unternehmer ist ja nur die Organmutter, und sämtliche Umsätze des Organkreises sind zwar nicht

1) RFH-Urteil vom 8.11.1940 - Bd. 51 Seite 137 ff.

2) StW 1942 Sp. 153.

3) "Gebietskörperschaften als umsatzsteuerliche Organträger von Versorgungsbetrieben" in DStR 1952 Seite 101 ff.

ihre Umsätze, werden ihr aber zugerechnet (1).

Daraus läßt sich der Schluß ziehen, daß, nachdem der Organträger als alleiniger Unternehmer auch das einheitliche Unternehmen verkörpert, die Umsätze der Organgesellschaften als solche des übergeordneten Unternehmers zu gelten haben, mit der Wirkung, daß § 4 Zif. 5 a UStG für sämtliche Umsätze innerhalb des Organkreises zum Zuge kommt.

Nun ist dabei allerdings noch die Vorschrift des § 31 Abs. 3 UStDB zu beachten, die eine Steuerfreiheit der Umsätze von Wasser-, Gas-, Elektrizitäts- oder Heizwerken, die in Form privatrechtlicher Gesellschaften betrieben werden, nur dann bejaht, wenn deren Geschäftsanteile ausschließlich Gebietskörperschaften gehören und die Erträge ausschließlich diesen Körperschaften zufließen.

Besondere Bedeutung gewinnt diese Bestimmung in den Fällen der Organschaft, bei denen eine völlige finanzielle Beherrschung nicht gegeben ist. Hier wird die Meinung vertreten, daß die Tatsache der Organeigenschaft der Versorgungsbetriebe mit kapitalmäßiger Beherrschung zu weniger als 100 % ohne Bedenken ausreichend sein muß für die Anwendung des § 4 Zif. 5 a UStG. Bei der in § 31 Abs. 3 UStDB geforderten kapital- und ertragsmäßigen völligen Beherrschung muß nicht unbedingt ein Organverhältnis vorliegen, wenn dies auch häufig der Fall sein wird. Es ist aber nicht einzusehen, weshalb ein Organverhältnis mit seinen strengen Voraussetzungen mit zweierlei Maßstäben gemessen werden soll, je nachdem, ob der Anteilsbesitz der Gebietskörperschaft an dem Versorgungsbetrieb 100 % oder weniger als 100 % beträgt.

Zu einem anderen Ergebnis kommt Heyden (2). Er glaubt die Vorschrift des § 31 Abs. 3 UStDB so auslegen zu müssen, daß sie auch in ein Organverhältnis hineinwirkt.

Aus der Gesamtbetrachtung und Gesamtwürdigung des Organkreises, d.h. der wirtschaftlichen Einheit von Organträger und Organgesellschaft(en), ergeben sich die unten noch zu erläuternden umsatzsteuerrechtlichen Folgen des Organverhältnisses.

1) Vgl. die Ausführungen Seite 85 f.

2) a. a. O. Seite 102; desgleichen FG Hamburg im Urteil vom 24.6.1952 -FG II 75/52- DStR 1952 Seite 324

III. Umsatzsteuerrechtliche Folgen der Organschaft

Die folgenden Betrachtungen dienen in erster Linie dem Zweck, die durch KRG Nr. 15 verursachten umwälzenden Änderungen des bis dahin geltenden Umsatzsteuerrechts später klar herausstellen zu können. Es genügt daher eine Skizzierung der ursprünglichen umsatzsteuerrechtlichen Wirkungen eines Organverhältnisses, die dann auch Anhaltspunkte bietet für eine mögliche Weiterentwicklung in der Behandlung von Organschaften (1).

Ob ein Organverhältnis vorliegt, ist eine für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentliche Tatfrage, die für den Steuerpflichtigen und die Finanzbehörde entscheidend ist ohne Rücksicht auf ihre Auswirkung. Da die Vermutung für die wirtschaftliche Selbständigkeit einer juristischen Person spricht, gilt der Grundsatz, daß die Organschaft von demjenigen zu beweisen ist, der sie geltend macht (2). Er hat die tatsächlichen Umstände darzulegen, die den Schluß auf das Bestehen eines Abhängigkeitsverhältnisses rechtfertigen. Die Beweislast trifft also denjenigen, der das Bestehen einer Organschaft behauptet. Es ist daher durchaus möglich, daß der Nachweis über das tatsächliche Vorliegen eines Organverhältnisses von der Finanzbehörde erbracht werden muß.

1. Die wirtschaftliche Einheit von Organträger und Organgesellschaft(en)

Wird durch die Untersuchung der tatsächlichen Gesamtsituation zwischen Ober- und Untergesellschaft das Vorliegen eines Organverhältnisses bestätigt, so schließt der in § 204 AO festgelegte Officialgrundsatz ein Wahlrecht des Unternehmers (Herrschaftsperson) auf Anwendung oder Nichtanwendung der Organtheorie aus (3).

Der Grundsatz, daß aus einer gegebenen wirtschaftlichen Einheit jeweils zwingend die umsatzsteuerrechtlichen Folgen zu ziehen sind ohne Rücksicht auf etwaige positive oder negative Auswirkungen, wird als Grundsatz der Unverzichtbarkeit bezeichnet.

1) Vgl. die Ausführungen Seite 140 ff.

2) RFH-Beschluß vom 23.11.1926 - Bd. 20 Seite 49, ebenso Bd. 22 Seite 186.

3) Vgl. RFH-Urteil vom 11.11.1932 - RSßB1. 1933 Seite 295

So schreibt Dietl (1) mit Recht: "Die Organschaft ist ... 'absolut' und ihre Folgen treten 'absolut' ein, ohne daß Vorteile und Nachteile der Anerkennung irgendwie berücksichtigt werden könnten."

Die durch ein tatsächlich nachgewiesenes Organverhältnis bedingte wirtschaftliche Einheit zwischen Organträger und Organgesellschaft in der Form, daß die Organgesellschaft wirtschaftlich einen Betrieb des Organträgers darstellt (2), hat zur Folge, daß nur die Herrschaftsperson Unternehmer i.S. des Umsatzsteuerrechts ist.

Um die Umsatzsteuerpflicht für eine Lieferung oder sonstige Leistung auszulösen, müssen sich zwei objektiv selbständige, 'fremde' Erwerbswirtschaften gegenüberstehen. Nachdem aber im Organschaftsfalle die Untergesellschaft ihre (umsatzsteuerrechtliche) Selbständigkeit verloren hat, entfällt der umsatzsteuerbare Charakter der zwischen beiden vorgenommenen Rechtsgeschäfte. Ein Umsatz i.S. des Umsatzsteuerrechts ist also innerhalb des Organkreises begrifflich ausgeschlossen und damit sind sämtliche Geschäftsvorfälle zwischen den zur Organschaft gehörigen Betriebswirtschaften nicht umsatzsteuerbar (3).

Das bedeutet, daß auch zwischen Organgesellschaften desselben Organträgers umsatzsteuerbare Lieferungen und Leistungen, z.B. Pachtentgelte (4), Unkostenvergütungen (5) oder Kapitalverzinsungen (6), nicht möglich sind. Es handelt sich in jedem Falle nur um innerbetriebliche Vorgänge, selbst dann, wenn gegenseitig Rechnungen ausgestellt werden. Den Verrechnungspreisen kommt nur interne Bedeutung zu.

Auch Eigenverbrauch i.S. des § 1 Zif. 2 UStG liegt nicht vor, weil eine Entnahme aus der einen in die andere Organgesellschaft nicht für Zwecke außerhalb des Unternehmens erfolgt.

Jeder Leistungsaustausch innerhalb des Organkreises (Innenumsatz) ist als Vorgang innerhalb eines einheitlichen Unternehmens umsatzsteuerlich nicht von Bedeutung.

1) A.a.O. Seite 93

2) Vgl. auch Hartmann-Metzenmacher a.a.O. Seite 131

3) RFH-Urteil vom 29.4.1932 - StW 1933 Nr. 455

4) So RFH-Urteile vom 13.10.1933 - Bd. 34/176 ff. und vom 15.7.1932 StW 1933 Nr. 456

5) RFH-Urteil vom 12.11.1926 - Bd. 20 Seite 4 f.

6) RFH-Urteil vom 29.10.1926 - Bd. 19 Seite 339 ff.

2. Die Zusammenrechnung der Außenumsätze

Die Umsätze der Organgesellschaften mit Dritten, d.h. die Lieferungen und Leistungen, mit denen die Organgesellschaften den Organkreis überschreiben (Außenumsätze), sind Umsätze des herrschenden Unternehmers und diesem gemäß § 11 Abs. 1 Satz 2 UStG zuzurechnen. Daran ändert selbst die Tatsache nichts, daß das Organ im eigenen Namen im Wirtschaftsverkehr auftritt; denn das Auftreten im eigenen Namen kann nur nach dem Willen des Organträgers erfolgen.

Für sämtliche Außenlieferungen und -leistungen der am Organkreis Beteiligten ist die Obergesellschaft steuerpflichtig (1). Die Organgesellschaften können niemals steuerpflichtig werden (2). Die Besteuerung des Umsatzes kann daher auch nur am Endpunkt der Organschaft, nämlich bei der Organspitze erfolgen.

Die praktische Auswirkung der Zusammenrechnung sämtlicher Außenumsätze des Organkreises liegt in der Berechnung der 75 %-Grenze und der 1-Million-Grenze der §§ 4 Zif. 4 und 7 Abs. 3 UStG (3).

Die Zusammenrechnung kann sich für die wirtschaftliche Einheit positiv auswirken, nämlich dann, wenn erst nach Hinzurechnung der Außenumsätze des Organs entweder die Lieferungen im Einzelhandel nicht mehr als 75 % des Gesamtumsatzes betragen (§ 4 Zif. 4 a UStG und § 7 Abs. 3 Zif. 1) oder die Lieferungen im Großhandel eine Million Deutsche Mark überschreiten (§ 4 Zif. 4 b und § 7 Abs. 3 Zif. 2 UStG). Unter diesen Voraussetzungen kommt das einheitliche Unternehmen (die Organgemeinschaft) im folgenden Kalenderjahr in den Genuß des steuerbefreiten und steuerbegünstigten Großhandels.

Selbstverständlich kann die Wirkung der Zusammenrechnung auch derart sein, daß der Organträger allein mit seinen Umsätzen die Steuerbefreiung und Steuerbegünstigung des Großhandels in Anspruch nehmen könnte, während erst durch die Hinzurechnung der Organumsätze diese Begünstigungen hinfällig werden.

1) Vgl. "Steuersubjekt und Haftung" Seite 89

2) Vgl. Bd. 13 Seite 146; Bd. 18 Seite 75 und Bd. 19 Seite 339 ff.

3) Dasselbe gilt mit umgekehrten Vorzeichen nach Inkrafttreten des KRG Nr. 15.

Eine Zusammenrechnung der vereinnahmten bzw. vereinbarten Entgelte von Organträger und Organgesellschaft hat auch zu erfolgen, wenn sich die Betriebe teils in der Bundesrepublik, teils in der Sowjetzone befinden, denn nach Art. 116 Abs. 1 GG ist Inland das Reichsgebiet nach dem Stand vom 31.12.1937 (1).

Die Umsatzsteuer kennt keine Progression. Insoweit kann daher dem Unternehmer ein Nachteil aus der Zusammenrechnung nicht erwachsen.

Nachteilig konnte sich die Zusammenrechnung der Entgelte nach der inzwischen weggefallenen - Bestimmung des § 7 Abs. 4 UStG auswirken, wonach bei einer festen Höhe des Gesamtumsatzes ein höherer als der normale Steuersatz zur Anwendung gelangte.

Für die Beurteilung der Frage, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen, -vergünstigungen oder -vergütungen vorliegen, sind stets die Verhältnisse des einheitlichen Unternehmens maßgebend.

Ob sich ein Organverhältnis für die wirtschaftliche Einheit vor- oder nachteilig auswirkt, läßt sich nur bei Beachtung sämtlicher Gesichtspunkte beurteilen und wird von Fall zu Fall verschieden sein.

3. Weitere praktische Auswirkungen der Organschaft

Die logische Folge davon, daß Umsatzsteuerbarkeit innerhalb des Organkreises ausgeschlossen ist, ist in der Tatsache zu erblicken, daß ein Organverhältnis in Form von Herstellungs- und Vertriebsgesellschaft gegenüber umsatzsteuerrechtlich selbständigen Herstellungs- und Vertriebsgesellschaften einer umsatzsteuerlichen Mehrbelastung ausgesetzt sein kann.

Während bei den selbständigen Unternehmen der Übergang vom Hersteller zur Vertriebsgesellschaft mit einer 4-%igen Umsatzsteuer und der weitere Umsatz der Vertriebsgesellschaft an einen Dritten mit 1 % Umsatzsteuer belastet ist, fällt zwar innerhalb der Organwirtschaft keine Umsatzsteuer, jedoch beim Außenumsatz eine 4-%ige Steuer an, so daß die Gesamtbelastung im zweiten Falle (Organschaft) höher sein kann als im ersten; nämlich dann, wenn die Vertriebsgesellschaften jeweils mit

1) Vgl. Hübschmann-Grabower-Beck-v. Wallis, a. a. O. § 2 Anm. 33
und BFH-Urteil vom 11.2.1954 - V 174/53 U - BStBl. 1954 III Seite 18

einer hohen Gewinnspanne kalkulieren (1).

Sobald ein Fabrikationsbetrieb an der Organschaft beteiligt ist, muß für die von ihm erstellten und durch eine zweite zum Organkreis gehörige Gesellschaft vertriebenen Gegenstände jede Großhandelsbefreiung und Großhandelsbegünstigung entfallen, weil das einheitliche Unternehmen Hersteller (nicht Erwerber) dieser Gegenstände ist.

Die Nichtsteuerbarkeit der 'Innenumsätze' kann auch besondere Bedeutung erlangen im Verkehr mit dem Ausland.

Angenommen der Organträger A und seine Organgesellschaften haben ihren Sitz im Inland und A bezieht Waren direkt aus dem Ausland. Dann kann die eingeführte Ware innerhalb des Organkreises beliebig oft den Besitzer wechseln; immer erfolgt die erste Lieferung i. S. des § 4 Zif. 2b UStGerst, wenn der eingeführte Gegenstand die Grenze der Organgemeinschaft überschreitet.

Dasselbe gilt entsprechend für die verlängerte Einfuhr nach § 4 Zif. 2a UStG (2).

Ausfuhrlieferungen der wirtschaftlichen Einheit berechtigen dann nicht zur Inanspruchnahme der Ausfuhrhändlervergütung (§ 70 UStDB), wenn die gelieferten Gegenstände innerhalb des Organkreises produziert wurden, weil das einheitliche Unternehmen diese Güter nicht 'erwerben' konnte. Ausfuhrvergütung steht dem Unternehmer jedoch bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 77 Abs. 2 UStDB zu (3).

Hat das Organ seinen Sitz in Berlin-West, die Organmutter im Bundesgebiet, so fallen Warenlieferungen des Organs an die Obergesellschaft auf Grund der Tatsache, daß sie nicht steuerbar sind, nicht unter die nach dem Berlinhilfe-Gesetz begünstigten Umsätze. Praktisch bedeutet dies: Die Organmutter kann für die 'Lieferungen' des Organs aus Berlin-West ihre Umsatzsteuerschuld nicht um 4 % des Entgelts für diese Lieferungen kürzen.

-
- 1) Daraus erklärt sich die günstige Auswirkung des Art. II KRG Nr. 15 auf Organverhältnisse in Form von Produktions- und Vertriebsgesellschaft. Vgl. dazu die Ausführungen Seite 108 f.
 - 2) Verlängerte Einfuhr (§ 4 Zif. 2a UStG) und die erste Lieferung außerhalb eines Seehafenplatzes (§ 4 Zif. 2b UStG) sind unter den Voraussetzungen der §§ 20 - 22 UStDB umsatzsteuerfrei.
 - 3) Vgl. analog hierzu die Auswirkungen der Unternehmereinheit Seite 50.

Die Westberliner Organgesellschaft unterliegt mit ihren 'Lieferungen' an den Organträger bereits wegen der zwischen ihnen bestehenden wirtschaftlichen Einheit nicht der Umsatzbesteuerung, so daß aus diesem Grunde auch die besondere Steuerbefreiung des § 7 BHG nicht zur Auswirkung kommen kann.

Anders liegen die Verhältnisse bei Lieferungen des Organs an andere Unternehmer im Bundesgebiet oder bei Lieferung eines Westberliner Unternehmers an die obengenannte Organmutter. Hier greifen bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen die Steuervergünstigungen des BHG ein.

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, daß sämtliche umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen der Organschaft ihre Ursache darin haben, daß alle Betriebe der Organwirtschaft als wirtschaftliche Einheit behandelt werden, so, als stellten sie auch rechtlich ein einheitliches Unternehmen dar.

4. Stichtag für Beginn und Ende der Organeigenschaft

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist ein Organverhältnis ab bzw. bis zu dem Zeitpunkt anzunehmen, zu dem die vom RFH geforderten Voraussetzungen für die Eingliederung erfüllt sind (1).

Ein Organverhältnis kann daher mit Wirkung für die Umsatzsteuer auch im Laufe des Veranlagungszeitraums eintreten, und umgekehrt kann innerhalb dieses Zeitraums eine organschaftliche Bindung unter Wegfall der umsatzsteuerrechtlichen Sonderbehandlung wieder aufgegeben werden.

Eine davon abweichende Beurteilung ergibt sich für die körperschaftsteuerrechtlichen Wirkungen der Organschaft. Hier genügt es, wenn die Unselbständigkeit der juristischen Person und die erforderliche Gewinn- und Verlustübernahmevereinbarung am Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft vorliegen, damit der Gewinn des Organs dem Organträger zugerechnet werden kann.

Auf diese Weise kann es vorkommen, daß eine juristische Person innerhalb eines Wirtschaftsjahres für die Umsatzsteuer teils als Unternehmer,

1) Vgl. analog dazu bei Unternehmereinheit die Ausführungen Seite 50 f.

teils als Organ zu behandeln ist, während für die körperschaftsteuerrechtliche Betrachtung die Organeigenschaft unter den obengenannten Bedingungen für das ganze Wirtschaftsjahr zurückwirkt.

5. Steuersubjekt und Haftung

Alleiniger Unternehmer und damit Steuersubjekt der Organgemeinschaft ist der Organträger. Er ist für sämtliche Außenumsätze des einheitlichen Unternehmens Steuerschuldner gemäß § 9 UStG.

Gegen diese in ständiger Rechtsprechung beibehaltene Auslegung wendet sich Schulze (1). Nach seiner Ansicht sollte die Steuerpflicht am besten an die rechtlich selbständige, wirtschaftlich aber nur einen Betrieb des Organträgers darstellende Organgesellschaft anknüpfen, mit der das Gesamtunternehmen in den fremden Wirtschaftskreis tritt. Er hält es daher für zweckmäßig, die Steuerpflicht entsprechend der äußeren wirtschaftlichen Betätigung bei jedem einzelnen Betrieb zu belassen.

Die Auswirkung des Organverhältnisses im Umsatzsteuerrecht geht aber dahin, daß die Organgesellschaft nicht Steuersubjekt sein kann (2). Sie tätigt umsatzsteuerrechtlich keine eigenen Umsätze. Die von ihr ausgeführten Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen des § 1 Zif. 1 UStG) an Dritte sind vielmehr Umsätze des sie beherrschenden Unternehmers (3).

Dagegen haftet die Organgesellschaft nach Maßgabe des § 114 AO. Die Haftung des Organs war bis zum Jahre 1936 auf die §§ 103 (Vertreterhaftung) und 108 AO (Haftung des Bevollmächtigten) gestützt worden (4). Die nach der im Jahre 1934 erfolgten gesetzlichen Verankerung der Organtheorie im Umsatzsteuergesetz neu eingefügte Bestimmung des § 114 AO besagt, daß eine Organgesellschaft für diejenigen Steuern des Unternehmers haftet, bei denen die Steuerpflicht sich auf den Betrieb des Unternehmens gründet. Das bedeutet eine Haftung nicht nur soweit sie die aus der Tätigkeit des betreffenden Organs entspringende Steuerschuld ergibt, sondern darüber hinaus haftet das Organ ganz allgemein für die Umsatzsteuerschuld der wirtschaftlichen Einheit (mit Subordination).

1) a.a.O. Seite 33

2) So Wirckau, StW 1936 Sp. 708; vgl. auch Bd. 19 Seite 339 ff., insbesondere Seite 341

3) Vgl. Bd. 13 Seite 150 und Bd. 18 Seite 76: "Die Lieferungen der Orgengesellschaft ... sind nur scheinbar Lieferungen dieser Organe."

4) Vgl. dazu Garke a.a.O. Seite 61 sowie Urteil vom 11.1.1935 - RStBl. 1935 Seite 661.

Im allgemeinen ist es üblich, den Steuerbescheid nur für den Organträger zu erlassen, es ist aber auch zulässig, einen einheitlichen Steuerbescheid für Organträger und Organgesellschaft zu erlassen, denn nach § 7 StAnpG sind Personen, die für dieselbe steuerrechtliche Leistung haften Gesamtschuldner, und auf Grund des § 210 Abs. 2 AO "ist es in jedem Fall zulässig, gegen die Gesamtschuldner einen einheitlichen Steuerbescheid zu erlassen".

Die obigen Ausführungen sollen als Grundlage für die folgenden Darlegungen genügen.

Abschnitt 4

AUGENBLICKLICHE RECHTSLAGE AUF DEM GEBIET DER UMSATZBESTEUERUNG VON WIRTSCHAFTLICHEN EINHEITEN

Die folgenden Ausführungen geben einen Überblick über die durch Art. II KRG Nr. 15 verursachten Eingriffe in das System des Umsatzsteuerrechts und einen Einblick in die Problematik des gegenwärtigen Rechtszustandes.

I. Die Auslegung des Art. II KRG Nr. 15

Am 11.2.1946 erging das Kontrollratgesetz Nr. 15 (1), das mit Wirkung vom 1.1.1946 rückwirkend in Kraft trat. Es brachte neben der Erhöhung der einzelnen Steuersätze (Art. I) und Vorschriften über Voranmeldung usw. (Art. III) in Art. II die Aufhebung bzw. Änderung der Bestimmungen über die Organschaft im Umsatzsteuerrecht.

Während Art. I und III des KRG Nr. 15 bereits durch Gesetz Nr. A-17 der Alliierten Hohen Kommission vom 21.6.1951 (2) aufgehoben wurden, hat der hier allein interessierende Art. II nach wie vor volle Gültigkeit. Zum besseren Verständnis der weiteren Ausführungen sei der

1) Amtsblatt des Kontrollrats in Deutschland 1946 Seite 75

2) Amtsblatt der Alliierten Hohen Kommission für Deutschland 1951 Nr. 57 Seite 941.

Wortlaut des Art. II in der deutschen Übersetzung wiedergegeben:

- "1. Alle zwischen einer Muttergesellschaft und ihren Tochtergesellschaften oder zwischen mehreren Tochtergesellschaften derselben Muttergesellschaft getätigten Transaktionen unterliegen der Umsatzsteuerpflicht in allen Fällen, in denen sie umsatzsteuerpflichtig wären, wenn es sich um unabhängige Unternehmen gehandelt hätte.
2. § 2 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes vom 16. Oktober 1934 und § 17 der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz vom 23. Dezember 1938 sowie alle anderen einschlägigen Bestimmungen der Umsatzsteuergesetzgebung treten außer Kraft oder werden hiermit nach Maßgabe der Vorschriften des Absatzes 1 dieses Paragraphen geändert."

Über das Ausmaß der Abänderung der Organschaftsbestimmungen herrschten von Anfang an Meinungsverschiedenheiten. Die damalige strenge Teilung Deutschlands in Zonen brachte es mit sich, daß keine einheitliche Auslegung des Art. II KRG Nr. 15 in den einzelnen Zonen erfolgte. In der amerikanischen und französischen Zone beschränkte man die Anwendung des Art. II auf die Abhängigkeit juristischer Personen (§ 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG), während in der britischen und sowjetrussischen Besatzungszone der Anwendungsbereich des KRG Nr. 15 auch auf Abhängigkeitsverhältnisse i. S. des § 2 Abs. 2 Zif. 1 UStG ausgedehnt wurde. Mit Zustimmung der britischen Militärregierung erfolgte eine völlige Aufhebung der §§ 2 Abs. 2 UStG 1934 und 17 UStDB 1938 in Ausführungsanweisungen und Durchführungsbestimmungen zum KRG Nr. 15 (1).

Die einengende Auslegung des Art. II KRG Nr. 15 in der amerikanischen und französischen Zone wurde im Urteil des OFH vom 23.5.1949 (2) näher begründet und auch später vom BFH in der Entscheidung vom 17.7.1952 (3) beibehalten: "Feststeht, daß es sich bei Art. II um die im Umsatzsteuergesetz festgelegte Organschaft handelt und daß deshalb von § 2 Abs. 2 UStG 1934 lediglich die Ziffer 2 in Betracht kommt, da nur diese die Voraussetzungen der Organschaft erfüllt."

1) Erste Ausführungsanweisung der Finanzleitstelle vom 2.4.1946
StuZBl. 1946 Seite 22

2) Bd. 54 Seite 330

3) BStBl. 1952 III Seite 235

Nachdem die wichtigste Auswirkung, nämlich die Nichtsteuerbarkeit der 'Innenumsätze' des Organkreises weggefallen war, konnte von einer umsatzsteuerrechtlichen Anerkennung der Organschaft nicht mehr die Rede sein. Falsch ist die Auffassung, daß die Organschaft nicht mehr besteht, denn die wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnisse sind nach wie vor praktisch gegeben, nur werden an ihr Bestehen nach dem Willen des alliierten Gesetzgebers von nun an bis zu anderweitiger Regelung durch den deutschen Gesetzgeber andere umsatzsteuerrechtliche Folgen geknüpft.

Diese Auffassung wurde in Praxis und Literatur überwiegend vertreten und auch die nur für die britische Zone erlassenen Durchführungsbestimmungen zum KRG Nr. 15 betr. Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 25.10.47 (UStDB 1947) (1) schlossen sich dieser Ansicht an, indem sie in § 6 bestimmten: "§ 2 Abs. 2 UStG und § 17 UStDB werden aufgehoben." Daß die Aufhebung der ganzen Bestimmung des Abs. 2 UStG für Ziffer 1 zu Unrecht erfolgte, wurde bereits erwähnt.

1. Die wirtschaftspolitische Zielsetzung

Der von den Alliierten mit Erlaß des KRG Nr. 15 verfolgte Zweck ist darin zu sehen, mit Hilfe dieser umsatzsteuerrechtlichen Maßnahme insbesondere die deutsche Verbundwirtschaft und überhaupt die Großindustrie Deutschlands im Rahmen der Dekartellisierungspolitik empfindlich zu treffen und damit den Wettbewerb der deutschen industriellen Erzeugnisse auf dem Weltmarkt zu erschweren. Weiter galt es, dem Staate erhöhte Steuereinnahmen zu verschaffen. Dieses letztere Ziel wurde primär durch die Erhöhung der Steuersätze und sekundär durch die Beseitigung der an die Organschaft geknüpften umsatzsteuerrechtlichen Folgen erreicht. Die bisher umsatzsteuerrechtlich anerkannten wirtschaftlichen Einheiten mit Subordination sind kraft positiver Vorschrift entgegen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise von Art. II KRG Nr. 15 in mehrere Teile aufgespalten worden. Die unselbständigen Glieder der Organwirtschaft sind auf Grund dieser Bestimmung wie umsatzsteuerrechtlich selbständige juristische Personen zu behandeln.

1) StuzBl. 1947 Seite 386.

Allein die Zugrundelegung der vom Gesetzgeber verfolgten wirtschafts-politischen Zielsetzung nötigt zu dem Schluß, daß mit den in Ziffer 1 des Art. II KRG Nr. 15 genannten 'Transaktionen' nur solche im Rahmen des § 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG gemeint sind, daß also entgegen anders lautender Auffassungen nur die Unselbständigkeit juristischer Personen (Organschaft) für die umsatzsteuerliche Behandlung eine Neuerung erfährt. Einen weiteren Beweis für die Richtigkeit dieser Auffassung liefert die Tatsache, daß die Begriffe Mutter- und Tochtergesellschaft, die in Art. II Verwendung fanden, schon herkömmlicherweise nur in bezug auf die Abhängigkeit juristischer Personen angewandt worden sind.

Gegen diese Maßnahme des Kontrollratgesetzgebers erhob sich von allen Seiten heftige Kritik, die sich vor allem dagegen richtet, daß die Alliierten bei Erlaß dieser Bestimmungen von gänzlich falschen Voraussetzungen ausgegangen sind. So schreibt van der Velde (1): "Die Besatzungsmächte waren offenbar von der irrigen Vorstellung beseelt, daß die Organlehre die Konzentration begünstige." Und Flume (2) charakterisiert den Eingriff der Alliierten in die umsatzsteuerrechtliche Regelung der Organschaft als "eine positivistische, auf außerhalb des Wesens der Organschaft gelegenen Gründen beruhende Entscheidung."

Es besteht kein Zweifel darüber, daß der durch die Vorschriften des KRG Nr. 15 bedingte Eingriff in das Wesen des Umsatzsteuerrechts mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unvereinbar ist; er widerspricht geradezu jedem umsatzsteuerrechtlichen Denken.

Argumente dafür, daß die Anwendung der Organtheorie im Umsatzsteuerrecht ihr Ziel nicht in einer Verstärkung der Konzentrationstendenzen, sondern im Gegenteil darin sieht, möglichst viele rechtlich selbständige Wirtschaftssubjekte zu erhalten (3), sollen am Ende der Arbeit berücksichtigt werden.

Trotz aller Kritik an den Maßnahmen des Kontrollratgesetzgebers bleibt keine andere Wahl, als sich mit der nun herrschenden Rechtslage bis zu deren - hoffentlich in absehbarer Zeit erfolgenden - Änderung abzufinden.

1) a.a.O. Seite 1048; vgl. auch Hetl a.a.O. Seite 15

2) DB 1955 Seite 489.

3) Urteil vom 17.7.1952 - BStBl. 1952 III Seite 234 ff. und die Ausführungen Seite 144 f.

2. Die sog. 'Innenbesteuerungstheorie' des BdF

Nachdem zunächst die Vorschrift des Art. II KRG Nr. 15 allgemein- auch in der Prüfungs- und Veranlagungspraxis der Finanzverwaltung - in der Weise ausgelegt worden war, daß die unselbständigen Glieder eines Organkreises mit allen sich daraus ergebenden Folgen als umsatzsteuerrechtlich selbständig zu behandeln sind, treten später Zweifel darüber auf, ob nicht etwa mit der Bestimmung des Art. II nur eine sog. 'Innenbesteuerung' des Organverhältnisses gewollt sei und im übrigen - d.h. im Außenverhältnis - sich umsatzsteuerrechtlich eine von der bisherigen Rechtssituation abweichende Betrachtung nicht ergebe.

Das Organverhältnis ist nach dieser Auffassung nach wie vor umsatzsteuerrechtlich zu beachten. Ein Unterschied gegenüber früher liegt nur darin, daß die bisher nicht steuerbaren Innenumsätze von nun an der Besteuerung unterliegen sollten (1).

Die eben geschilderte Ansicht wurde in erster Linie vom Bundesminister der Finanzen (BdF) vertreten und steigerte die auf diesem Gebiet ohnehin schon herrschende Rechtsunsicherheit in ungeheurem Maße (2), zumal Wirtschafts- und Verwaltungspraxis bis dahin unter allgemeiner Anerkennung in der oben geschilderten, sich auch später durchsetzenden Weise verfahren waren.

Sowohl das Umsatzsteuergesetz als auch die Durchführungsbestimmungen in der Fassung vom 1. 9. 1951 (3) bringen durch wörtliche Übernahme der Bestimmungen über die Organschaft (§ 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG 1934 und

-
- 1) In diesem Sinne auch die Entscheidung des FG Freiburg vom 23.11.1951 -RML 1951 Nr. 246- DB 1952 Seite 11 f. und FG Hamburg Urteil vom 24.6.1952-FG II 75/52-DStR 1952 Seite 324: "Durch Art. II ... ist die Organschaft im Umsatzsteuerrecht nicht beseitigt ... sondern eine zusätzliche Besteuerung der Innenumsätze zwischen den durch Organverhältnis zusammengeschlossenen Körperschaften eingeführt worden."
 - 2) Vgl. Schönwandt, M., BB 1951 S. 752: "Die hierin von der Bundesfinanz-Verwaltung geschaffene Verwirrung ist nicht mehr zu übertreffen."
 - 3) BStBl. 1951 I Seite 477 ff.

§ 17 UStDB 1938) (1) zum Ausdruck, daß der Gesetzgeber beide Vorschriften als bestehend angesehen hat, d. h. daß Art. II KRG Nr. 15 die umsatzsteuerrechtliche Organschaft nicht aufgehoben hat. Dies wird in dem Erlaß vom 1.8.1951 (2) vom BdF auch ausdrücklich bestätigt. Die Auslegung des KRG Nr. 15 wird somit auf das Innenverhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaften sowie zwischen Organgesellschaften desselben Organträgers beschränkt.

Dieser Ansicht schließt sich Scholtz (3) mit der Begründung an, daß bereits Aufbau und Wortlaut des Art. II gegen die Beseitigung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft sprechen, weil sich Wesen und Auswirkungen der Organschaft im Umsatzsteuerrecht nicht in der 'Nichtbesteuerung' der Innenumsätze erschöpfen würden. Die Ermittlung des Gesamtumsatzes durch Zusammenrechnung aller Umsätze des Organkreises sei durch KRG Nr. 15 nicht berührt worden.

Der umfangreiche Erlaß des BdF vom 6.8.1951 (4), der auch unter der Bezeichnung Siegburger Erlaß bekannt wurde, äußert sich eingehend über die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Organschaft und versucht, alle umsatzsteuerrechtlich möglichen Vorgänge im einzelnen zu besprechen. Nach Ansicht des BdF sind als Auswirkung des Art. II KRG Nr. 15 zwei Arten von Umsätzen zu unterscheiden:

- (1) Umsätze mit Dritten. Hier liegen dann Umsätze des durch die Organschaft verbundenen Gesamtunternehmens vor.
- (2) Umsätze innerhalb der Organschaft. Hier ist jedes Glied als selbständig zu betrachten.

Diese Auffassung führt u. a. dazu, daß Umsätze von Vertriebsgesellschaften für die innerhalb der Organgemeinschaft erzeugten Gegenständen

-
- 1) Durch die VO zur Änderung und Ergänzung der UStDB vom 29.6.1951 wurde § 17 UStDB 1938 als § 17 Abs. 2 UStDB 1951 übernommen.
 - 2) Betr.: Verordnung zur Änderung und Ergänzung der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz vom 29. Juni 1951 - BStBl. 1951 I S. 429
 - 3) "Organschaft und Art. II des KRG Nr. 15", AUF Seite 33 f.; dieselbe Konsequenz zieht Meier-Wagner, FR 1951 Seite 300
 - 4) IV S 4105 - 14/51, Umsatzsteuerkartei S 4105 Karte 51. Der Erlaß bestand zunächst nur als interne Anweisung an die Finanzämter und fand erst später Eingang in die amtliche Umsatzsteuerkartei.

de keine Großhandelsvergütungen genießen, weil sie als Umsätze der wirtschaftlichen Einheit (Organschaft) betrachtet werden.

Ein umsatzsteuerrechtlich zu beachtender Erwerb durch die Vertriebsgesellschaft ist bei der genannten Auslegung des Art. II für solche Gegenstände nicht möglich. E wäre also in dem angeführten Beispiel sowohl der Umsatz der Produktionsgesellschaft an die Vertriebsgesellschaft als auch die Lieferung der Vertriebsgesellschaft an Dritte zum normalen Umsatzsteuersatz von z. Zt. 4 % zu versteuern. Ebenso wie die Großhandelsvergünstigungen entfallen für den Außenumsatz der Organgemeinschaft unter den obigen Voraussetzungen auch etwaige Ausführhändlervergütungen.

Juretzek(1) meint, daß es sich bei § 17 Abs. 2 UStDB 1951 (= § 17 UStDB 1938) um eine amtliche Auslegung des KRG Nr. 15 handele.

Eine Auslegung darf aber nicht in eindeutigen Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes stehen. Der Bundesminister der Finanzen, der für die Neufassung von Umsatzsteuergesetz und Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen 1951 verantwortlich zeichnet, ist vom Gesetzgeber durch die Änderung des § 18 UStG lediglich ermächtigt worden, den Wortlaut des Umsatzsteuergesetzes und der dazu erlassenen Durchführungsbestimmungen in der jeweils geltenden Fassung bekanntzumachen und dabei Unstimmigkeiten des Wortlauts zu beseitigen (§ 18 Abs. 2 Zif. 3). Mit dieser Ermächtigung ist jedoch die Wiederaufnahme der Organschaftsbestimmungen nicht vereinbar.

Die Rechtslage wäre nach Auffassung des BdF bei Organschaften grundsätzlich so zu beurteilen, als ob die Organtheorie auch nach dem 1.1.1946 für das Umsatzsteuerrecht volle Geltung und Art. II KRG Nr. 15 nur eine zusätzliche Besteuerung der Innenumsätze der Organwirtschaft zur Folge haben würde.

3. Kritik an der neuen Theorie des BdF

Bei gewissenhafter Würdigung des Inhalts und der wirtschaftspolitischen Zielsetzung des KRG Nr. 15 muß man zu dem Ergebnis kommen, daß die Beseitigung des Grundgedankens der Organtheorie im Umsatzsteuer-

1) "Organschaft, Transaktionen, Unternehmereinheit" BB 1951 Seite 668.

recht mit allen sich daraus ergebenden Folgerungen die einzig logische Konsequenz aus dieser Vorschrift ist. Die Auffassung des BdF führt dagegen nur zu einer Beseitigung der Vorteile der Organschaft, während die nachteiligen umsatzsteuerrechtlichen Wirkungen beibehalten werden sollen.

Die Bestimmung des Art. II kann jedoch nur eine Gleichstellung wirtschaftlich abhängiger Gesellschaften gegenüber entsprechenden unabhängigen Rechtspersonen zum Ziele haben (1), niemals aber darf ihre Wirkung in einer umsatzsteuerrechtlichen Schlechterstellung gegenüber selbständigen Unternehmen liegen (2), wie dies der BdF in seinem Erlaß vom 6.8.1951 und das FG Freiburg glaubten annehmen zu müssen.

Die Ansicht des Bundesfinanzministers - die er durch einen späteren Erlaß (3) revidierte -, daß Art. II die umsatzsteuerrechtlichen Organschaftsbestimmungen nicht aufgehoben hat, kann von zwei Gesichtspunkten aus widerlegt werden. Erstens liegt das wirtschaftliche Kernstück der Organschaft im Umsatzsteuerrecht in der Nichtsteuerbarkeit des innerorganischen Leistungsaustausches. Dies wird besonders hervorgehoben in dem Grundsatzurteil des BFH vom 17.7.1952. Gegen die dortige Begründung muß allerdings eingewandt werden, daß nicht die Steuerbefreiung sondern die Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze das Kernstück der umsatzsteuerrechtlichen Wirkungen der Organschaft ausmacht. Wird diese Innenwirkung durch Gesetz (Art. II KRG Nr. 15) aufgehoben, so müssen folgerichtig auch die demgegenüber an Bedeutung zurücktretenden Außenwirkungen der Organschaft wegfallen. Mit dem deutschen Steuerrecht läßt es sich nicht vereinbaren, daß die Glieder eines Organverhältnisses ein Doppelleben führen, in der Form, daß sie aufgespalten sind in einen selbständigen Teil hinsichtlich des Innenverhältnisses und einen unselbständigen Teil, soweit es die Auswirkungen im Außenverhältnis betrifft (4).

1) Vgl. Barth, K.: "Die umsatzsteuerliche Behandlung der Organgesellschaften", BB 1952 Seite 225 f.; a.A. Scholtz DStZ 1952 Seite 38 f.

2) In diesem Sinne entschied das FG Düsseldorf im Urteil vom 14.11.1951 -I 70/51 U-DB 1951 Seite 931, das die Rechtsgültigkeit der §§ 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG und 17 Abs. 2 UStDB verneint.

3) Mit Erlaß vom 22.8.1952 hebt der BdF die dem Urteil des BFH vom 17.7.1952 entgegenstehenden Erlasse auf.

4) Vgl. auch Gübbels, B.: "Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht" DB 1952 Seite 195 und FR 1951 Seite 319.

Ein weiteres Argument gegen die Auslegung des Art. II KRG Nr. 15 durch den BdF liegt in der bereits erwähnten Tatsache, daß die Alliierten im Zuge ihrer Entflechtungsmaßnahmen offensichtlich die irrtümliche Ansicht vertraten, daß in der Besteuerung der 'Transaktionen' innerhalb eines Organkreises ein Mittel gegeben sei, der Tendenz zur Konzentration entgegenzuwirken.

Mit scharfen Worten wendet sich Barth (1) gegen die 'neuartige Auslegung' des Art. II KRG Nr. 15, die in bestimmten Fällen eine wesentliche Verschärfung der seitherigen Besteuerung von Organverhältnissen bedeutet, und hält als eindeutiges Ergebnis daran fest, daß eine vom Bundesfinanzminister bekanntgemachte Neufassung des Umsatzsteuergesetzes weder in der Lage noch geeignet ist, das bisherige Recht zu ändern. Es verbleibt deshalb bei dem vor Ergehen des Umsatzsteuer-Änderungsgesetzes 1951 geltenden Rechtszustand. Das bedeutet, daß die Anwendung der Organtheorie bis auf weiteres durch die Vorschrift des Art. II KRG Nr. 15 für das Umsatzsteuerrecht grundsätzlich untersagt ist. Nur solche Organverhältnisse bleiben von dieser einschneidenden Änderung verschont, deren Organträger keine 'Muttergesellschaft' ist (2).

Ein näheres Eingehen auf die Flut von Angriffen gegen die Auffassung des BdF (3) erübrigt sich, zumal die damit verbundenen Probleme, wie z.B. die Auslegung des fremdsprachigen Textes des KRG Nr. 15 und dergl., in der Zwischenzeit insbesondere durch das richtungsweisende Urteil des BFH vom 17.7.1952 eine Klärung erfahren haben.

Art. II KRG Nr. 15 hat mit der Aufhebung der seither an die Organschaft geknüpften umsatzsteuerrechtlichen Folgen die Entwicklung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf diesem Gebiet rückgängig gemacht und den Grundsatz, daß die Rechtsform, die die Parteien gewählt haben, auch für die umsatzsteuerliche Behandlung grundsätzlich maß-

1) "Rückwirkende Steuererhöhungen...", Stuttgart 1952 Seite 9 ff.

2) Hinweis auf die Ausführungen Seite 111 ff.

3) Vgl. z.B. noch Meilicke BB 1951 Seite 639 f. und BB 1952 Seite 111 oder Hillert DStR 1951 Seite 494: "Auch aus der wirtschaftlichen Bedeutung und der rechtlichen Konstruktion des UStG ergibt sich die Unhaltbarkeit der von der Regierung vertretenen Auffassung."

Siehe auch Peters: "Organschaft im Umsatzsteuerrecht" DB 1951 Seite 805 f.

gebend ist, für Organschaften wiederaufleben lassen. Die wirtschaftliche Abhängigkeit juristischer Personen, die zu einer Obergesellschaft im Organverhältnis stehen, löst z. Zt. keine umsatzsteuerrechtliche Sonderbehandlung mehr aus.

II Änderung gegenüber dem bis 1946 geltenden Recht

Der Bundesminister der Finanzen hat durch Erlaß vom 22.8.1952 (1) die dem klärenden Urteil des BFH vom 17.7.1952 entgegenstehenden Erlasse vom 6.8. und 26.9.1951 aufgehoben, soweit sie im Widerspruch zu der Entscheidung des BFH stehen. Damit ist auch von seiten der Bundesfinanzverwaltung klargestellt, daß mit Inkrafttreten des KRG Nr. 15 Organverhältnisse, deren beherrschendes Unternehmen eine Gesellschaft ist, umsatzsteuerrechtlich nicht mehr als wirtschaftliche Einheit gewertet werden, mit der Folge, daß von diesem Zeitpunkt an die einzelnen Glieder der Organschaft wie umsatzsteuerrechtlich selbständige Unternehmen behandelt werden mit allen sich aus dieser Betrachtungsweise ergebenden Konsequenzen. Es gelten hierbei für sämtliche Umsätze einer organschaftlich verbundenen Gesellschaft die allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes.

Eine unterschiedliche Behandlung von Innen- und Außenumsätzen, wie sie vom BdF zunächst gefordert worden war, ist damit hinfällig geworden.

1. Besteuerung der 'Transaktionen' innerhalb der Organwirtschaft

Sämtliche 'Umsätze' innerhalb der tatsächlich nach wie vor bestehenden Organgemeinschaft - im KRG als 'Transaktionen' bezeichnet - sind nach der augenblicklichen Rechtslage umsatzsteuerbar. Jede an der Organwirtschaft beteiligte Gesellschaft ist als fingiertes Unternehmen mit dem Gesamtbetrag ihrer steuerbaren Umsätze für sich zu veranlagern. Eine Zusammenrechnung aller Umsätze des Organkreises entfällt.

Die Transaktionen zwischen Organgesellschaft und Organträger oder zwischen Organgesellschaften desselben Organträgers können außer Lieferungen auch sonstige Leistungen, z.B. Werkleistungen, Vermittlungsleistungen, Vermietungen sein.

1) IV S 4105 - 71/52

a) Besteuerungsgrundlage

Der Bundesfinanzhof hat in seiner Entscheidung vom 17.7.1952 (1) die Bestimmung des § 18 Abs. 3 UStDB 1951 für rechtsungültig erklärt, wonach für den Leistungsaustausch zwischen "einer Muttergesellschaft und ihren Tochtergesellschaften oder zwischen mehreren Tochtergesellschaften derselben Muttergesellschaft" als Besteuerungsgrundlage der Preis maßgebend war, den die empfangende Gesellschaft hätte aufwenden müssen, um eine dem steuerbaren Vorgang entsprechende Lieferung oder Leistung von einem fremden Unternehmer zu erhalten.

An die Stelle des § 18 Abs. 3 UStDB tritt auch für die Besteuerung der Transaktionen innerhalb der Organgemeinschaft der allgemeine Besteuerungsmaßstab des § 5 UStG (2).

Die Berechnung der Umsatzsteuerschuld geschieht also auch in den von Art. II KRG Nr. 15 betroffenen Organgesellschaften nach dem Gesamtbetrag der vereinnahmten oder - wenn auf Grund des § 14 UStG vom Finanzamt gestattet - vereinbarten Entgelte.

In der Mehrzahl der Fälle wird das der Besteuerung zugrundezulegende Entgelt den Charakter eines Verrechnungspreises haben, denn der beherrschende Unternehmer kann für die ~~Lieferung~~ an das Organ (und umgekehrt) unabhängig vom Marktpreis Verrechnungspreise einseitig bestimmen oder von der Preisberechnung völlig absehen.

Plückebaum-Malitzky (3) halten es daher unter Beachtung des § 6 StAnpG (4) für zweckmässig, die Forderung aufzustellen, "daß der Verrechnungspreis einigermaßen angemessen ist."

Da jedoch in vielen Fällen Anhaltspunkte für die Prüfung der Angemessenheit des Entgelts fehlen, ist ein solches Verlangen nicht erfolgversprechend. Außerdem ist zu beachten, daß es mit den Grundgedanken des Umsatzsteuerrechts nicht zu vereinbaren ist, die Höhe des tatsächlichen

1) BStBl. 1952 Seite 234 ff.

2) Vgl. BStBl. 1952 III Seite 237

3) a.a.O. Seite 183 Tz.149

4) § 6 Abs. 1 StAnpG: "Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden."

Entgelts aus irgendwelchen Gesichtspunkten zu korrigieren, da eine Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung nicht Voraussetzung für die Anerkennung des umsatzsteuerrechtlich maßgebenden Entgelts ist. Unerheblich ist somit, ob das Entgelt den Wert der Gegenleistung erreicht, übersteigt oder wertmäßig erheblich darunter liegt.

In seiner neueren Rechtsprechung hat der BFH ausgeführt, daß es nicht als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts angesehen werden kann, wenn ein Steuerpflichtiger zur Ersparung von Steuern die für ihn günstigste Rechtsform wählt (1). Dasselbe muß gelten für die Ausnutzung der gegebenen Möglichkeiten bei der Preisberechnung innerhalb der Organshaft.

Unter diesem Gesichtspunkt hält van der Velde (2) es für umsatzsteuerrechtlich unerheblich, ob der Preis unterhalb der Herstellungskosten oder gar bei DM 1.-- liegt.

Entsprechend der BFH-Entscheidung vom 17.7.1952 ist in jedem Falle auch bei Organverhältnissen das tatsächlich vereinnahmte oder vereinbarte Entgelt der Besteuerung zugrunde zu legen.

Eine gegenteilige Meinung vertritt Heinze (3). Er ist der Auffassung, daß in das Entgelt alle Aufwendungen einzubeziehen sind, die außerhalb des Lieferungsverhältnisses, z.B. im Rahmen eines Gewinnabführungsvertrages, gezahlt werden. Heinze läßt bei seiner Beweisführung jedoch - wie van der Velde mit Recht hervorhebt - den Grundgedanken des Umsatzsteuerrechts über die Notwendigkeit der inneren Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung außer acht. Zwischen Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen und dem von der Organgesellschaft abzuführenden Gewinn besteht aber kein solch enger Zusammenhang, wie ihn die jüngste Rechtsprechung der BFH (4) fordert.

1) BFH-Urteil vom 22.8.1951 - IV 246/50 S - BStBl. 1951 III Seite 183.

2) a.a.O. Seite 1049

3) "Die Besteuerung der Umsätze zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft" UStR 1953 Seite 149

4) Urteile vom 20.1.1955 - V 145/53 S- BStBl. 1955 III Seite 139 und vom gleichen Tag - V 75/54 U - BStBl. 1955 III Seite 112

Zu einem von der Auffassung van der Veldes abweichenden Endergebnis kommt auch Jurkat (1). Er unterzieht den Fall, daß die Obergesellschaft ihre Erzeugnisse zu einem Unterpreis oder gar unentgeltlich an die Organgesellschaft liefert, einer eingehenden Untersuchung. Nachdem es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich freisteht, sein Verhalten so einzurichten, daß es zu einer möglichst geringen steuerlichen Belastung - unter Wahrung der Grenzen des § 6 StAnpG - führt, kommt er zu dem Schluß, daß auch eine völlig oder teilweise unentgeltliche Lieferung der 'Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft' grundsätzlich steuerrechtlich anzuerkennen ist (2).

Jurkat unterscheidet zwei Gruppen von Lieferungen: Die unentgeltlichen - wobei die unter den Herstellungskosten liegenden wie unentgeltliche Lieferungen zu behandeln sind - und die zu herabgesetzten Preisen vorgenommenen Lieferungen. Er bringt dann erhebliche Einschränkungen des zunächst aufgestellten Grundsatzes.

Unentgeltliche Lieferungen der Obergesellschaft an das Organ sind nach Jurkat nur dann umsatzsteuerrechtlich anzuerkennen, wenn zwischen beiden kein Gewinn- und Verlustübernahmevertrag vorliegt und diese Lieferungen nur vorübergehender Natur sind (z.B. zu Sanierungszwecken oder zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Organgesellschaft). In solchen Fällen entfällt die Umsatzsteuerpflicht, weil die Besteuerungsgrundlage gleich Null ist.

Auf der anderen Seite entsteht jedoch eine Gesellschaftsteuerpflicht gemäß § 2 Zif. 3 KVStG Teil 1 (3).

Unentgeltlichen Lieferungen mit Dauercharakter ist die umsatzsteuerrechtliche Anerkennung zu versagen, weil - nach Jurkat - hier entweder § 5

- 1) "Die Besteuerung von Lieferungen der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft ..." BB 1953 Seite 527
- 2) So auch Hübschmann-Grabower-Beck-v. Wallis a.a.O. § 2 Anm. 29: "Grundsätzlich wird man das von den Beteiligten festgesetzte Entgelt bzw. die Unentgeltlichkeit anerkennen müssen".
- 3) Vgl. Juretzek "Was blieb von der Organschaft übrig?" UStR 1953 Seite 94: Leistungen, für die ein Entgelt nicht vereinbart ist, können, wenn kein Gewinn- und Verlustübernahmevertrag vorliegt, der Gesellschaftsteuer unterliegen. Vgl. auch dazu § 4 Zif. 9 UStG.

StAnpG eingreifen wird oder bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise Unentgeltlichkeit nicht gegeben ist. Im Falle einer Gewinn- und Verlustübernahmevereinbarung fehle es unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise grundsätzlich an dem Merkmal der Unentgeltlichkeit. Jurkat (1) meint: "In den Gewinnen der Tochtergesellschaft, die bei der Ergebnisausschlußrechnung als Gewinne der Mutter gelten, steckt notwendig auch das Entgelt für die ohne Berechnung gelieferten Waren."

Dem ist nicht zuzustimmen, denn unter dem obengenannten Gesichtspunkt der inneren Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung kann das Vorhandensein einer Ergebnisausschlußvereinbarung allein eine unentgeltliche Lieferung nicht zu einer entgeltlichen stempeln. Daher kann es zwischen Organträger und Organgesellschaft ebenso wenig ein fiktives Entgelt geben wie zwischen anderen selbständigen Unternehmen. Wird kein Entgelt vereinnahmt, so fehlt es an einem wesentlichen Merkmal für das Vorliegen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches.

Eine entsprechende Beurteilung finden bei Jurkat auch die Leistungen, bei denen das Entgelt der Organgesellschaft die Herstellungskosten der Obergesellschaft gerade deckt oder nur knapp übersteigt (Lieferungen zu herabgesetzten Preisen). Im Gegensatz zu den unentgeltlichen Leistungen will Jurkat jedoch den Lieferungen zu herabgesetzten Preisen die Anerkennung auch dann nicht versagen, wenn diese Preisgestaltung Dauercharakter trägt. Dagegen könne bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Lieferung zu Herstellungskosten nicht anerkannt werden in Fällen, in denen eine Ergebnisausschlußvereinbarung vorliegt, weil unter diesen Voraussetzungen Entgelteile in dem abzuführenden Gewinn enthalten seien.

Dazu ist kritisch zu sagen, daß die Pflicht zur Anwendung des allgemeinen Besteuerungsmaßstabes nach § 5 UStG es verbietet, Entgelteile in Beträgen zu suchen, die mit der Leistung in keinem inneren Zusammenhang stehen (2). Herstellungskosten müssen daher als umsatzsteuerrecht-

1) a.a.O. Seite 529; vgl. auch Juretzek a.a.O. Seite 94 "Besteht zwischen dem beherrschenden Unternehmer und der Organgesellschaft ein Gewinn- und Verlustübernahmevertrag, so kann das Entgelt ganz oder zum Teil in dem abzuführenden Gewinn enthalten sein."

2) Vgl. die weiteren Ausführungen zu diesem Problem Abschnitt 4 IV 1 Seite 132 ff.

liches Entgelt der Besteuerung zugrundegelegt werden, wenn die Lieferung oder Leistung auf dieser Preisbasis tatsächlich erfolgt.

Ein weiterer Gesichtspunkt Jurkats, dem die Zustimmung versagt werden muß, ist der, die Differenz zwischen den Herstellungskosten und der als üblich anzusehenden Preisgestaltung der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen. Mag eine solche Verfahrensweise bei umsatzsteuerrechtlich nicht anzuerkennenden unentgeltlichen Leistungen angebracht sein (1), so ist dies keineswegs der Fall bei einem Leistungsaustausch zu Herstellungskosten. Außerdem ist m.E. kein Unterschied darin zu sehen, ob die unentgeltliche Leistung oder der zu herabgesetztem Preis getätigte Umsatz in ein Organverhältnis mit oder ohne Ergebnisausschlußvereinbarung fällt. Entscheidend ist immer der innere Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Jurkat kann nur insoweit zugestimmt werden, als unentgeltlichen Leistungen mit Dauercharakter in der Regel unter Beachtung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die umsatzsteuerrechtliche Anerkennung zu versagen sein wird. Immer ist jedoch die Gestaltung des Einzelfalles zu beachten.

b) Die Fiktion der umsatzsteuerrechtlichen Selbständigkeit organschaftlich verbundener Betriebe

Eine weitere logische Konsequenz aus der Beseitigung der bis zum 31.12.1945 an die Organschaft geknüpften umsatzsteuerrechtlichen Folgen, ist darin zu sehen, daß jedes einzelne Glied der Organgemeinschaft nunmehr als Unternehmen i.S. des Umsatzsteuergesetzes zu betrachten ist, mit der Wirkung, daß jeder Betrieb sämtliche Umsatzsteuervergünstigungen in Anspruch nehmen kann, wenn die jeweils erforderlichen Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt sind.

(1) Der 'Erwerb' innerhalb der Organwirtschaft

Art. II KRG Nr. 15 wirkt sich - wie bereits mehrfach erwähnt - in erster Linie dahin aus, daß die Transaktionen zwischen den zur Organgemeinschaft gehörenden Betrieben der Umsatzsteuer unterliegen. Damit zwangsläufig verbunden ist die Möglichkeit des umsatzsteuerrechtlich zu beachtenden Erwerbs von innerhalb des Organkreises hergestellten Gegenständen durch einen der Organschaft angeschlossenen Betrieb.

1) Es ist zu beachten, daß dann die Umsatzsteuer auf Grund des § 4 Zif. 9 UStG entfällt.

Der BdF mit seiner wirtschaftsfeindlichen Auslegung des Art. II KRG Nr. 15 hatte diese Möglichkeit verneint, weil innerhalb des einheitlichen Unternehmens ein Erwerb i.S. des Umsatzsteuerrechts nicht denkbar sei.

Es ist bekannt, wieviele Steuerbefreiungen und Steuerbegünstigungen den 'Erwerb' der betreffenden Gegenstände zur zwingenden Voraussetzung haben. Daher war es auch für die Wirtschaft von außerordentlicher Bedeutung, daß sich die vom BdF vertretene Auffassung nicht durchsetzen konnte. So ist der Erwerb von Gegenständen in erster Linie die Voraussetzung für die Inanspruchnahme des steuerbefreiten (§ 4 Zif. 4 UStG) und des steuerbegünstigten (§ 7 Abs. 3 UStG) Großhandels. Die Organgesellschaft, die auch nach 1945 von der Obergesellschaft hergestellte Gegenstände an Dritte liefert, hat diese erworben i.S. des Umsatzsteuerrechts und kann bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen (1) Steuerfreiheit nach § 4 Zif. 4 UStG oder den begünstigten Steuersatz von 1 % (§ 7 Abs. 3 UStG) in Anspruch nehmen. Dasselbe gilt für Lieferungen dieser Art zwischen Organgesellschaften desselben Organträgers. Ob die vorliefernde Gesellschaft (Ober- oder Untergesellschaft) den Gegenstand hergestellt oder steuerschädlich bearbeitet hat, ist für die Besteuerung des Umsatzes bei der weiterliefernden Gesellschaft ohne Bedeutung (2).

Das FG Düsseldorf befaßte sich bereits im Urteil vom 14.11.1951 (3) mit der Frage, ob der Großhandelssteuersatz bei Organschaften Anwendung finden kann, und kam zu dem Ergebnis, daß die Mißachtung des Organverhältnisses nach Art. II KRG Nr. 15 auch für das Außenverhältnis Geltung haben muß, d.h. daß das bestehende Organverhältnis für die Anwendung der Steuerbegünstigung kein Hindernis sein kann.

(2) Auswirkungen für den Außenhandel

Einer Vertriebsgesellschaft steht auch für die von einer organschaftlich mit ihr verbundenen Produktionsgesellschaft bezogenen und ins Ausland gelieferten Gegenstände neben der Ausfuhrvergütung (§ 16 Abs. 2 UStG)

1) Für den steuerfreien Großhandel vgl. § 29 und § 30 UStDB;

für den steuerbegünstigten Großhandel § 57 UStDB

2) Vgl. Plückebaum a.a.O. Seite 161 und BStBl. 1952 III Seite 237:

"Gegenstände, die die Tochtergesellschaft von der Muttergesellschaft geliefert erhalten ... hat, sind erworben i.S. des Umsatzsteuergesetzes."

3) DB 1951 Seite 931.

die Ausfuhrhändlervergütung des § 16 Abs. 1 UStG zu, sofern die in den §§ 70 ff. UStDB genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Liefert also eine zum Organkreis gehörende Vertriebsgesellschaft innerhalb des Organkreises hergestellte Gegenstände unbearbeitet an einen ausländischen Abnehmer (§ 24 UStDB), so bewirkt nicht das einheitliche Unternehmen, sondern die Vertriebsgesellschaft eine steuerfreie Ausfuhrlieferung, für die ihr unter den Voraussetzungen der §§ 77 bzw. 70 ff. UStDB Ausfuhrvergütung und Ausfuhrhändlervergütung zustehen.

Der BdF hatte diese Auffassung wegen des mangelnden Erwerbs der Gegenstände zunächst für unzulässig gehalten, weil sich die Vertriebsgesellschaft als Betriebsabteilung des einheitlichen Unternehmens die Bearbeitung oder die Herstellung durch eine andere Organgesellschaft anrechnen lassen müßte.

Auch auf dem Gebiet der Einfuhr werden die Betriebe der Organschaften so behandelt, als hätte man es mit rechtlich und wirtschaftlich selbständigen Gesellschaften zu tun. Werden beispielsweise Gegenstände der Freiliste 2 von einer Gesellschaft des Organkreises eingeführt, an einen zweiten Betrieb außerhalb eines Seehafenplatzes weitergegeben und von diesem an Dritte geliefert, so wird die steuerfreie Anschlußlieferung (§ 4 Zif. 2 b) - wie bei einander fremden Unternehmen - bereits von dem ersten Betrieb der Organwirtschaft bewirkt.

In solchen Fällen hatte die Auffassung des BdF den Vorteil, daß die steuerfreie Einfuhranschlußlieferung als durch das einheitliche Unternehmen bewirkt angesehen wurde. Somit würde die Lieferung der zweiten Gesellschaft noch unter die Steuerfreiheit des § 4 Zif. 2 b UStG fallen, weil mit Rücksicht auf das Organverhältnis die fingierten Innenumsätze für die Außenumsätze des Gesamtunternehmens ohne Einfluß sein sollten.

(3) Weitere praktische Auswirkungen

Die folgenden Ausführungen sollen das Verhältnis der Auswirkungen des Art. II KRG Nr. 15 zu den Bestimmungen des Berlinhilfe-Gesetzes (BHG) und der Zusatzsteuer kurz charakterisieren. Außerdem gelten einige Bemerkungen der Frage der örtlichen Zuständigkeit für die Umsatzbesteuerung der Organgesellschaften.

Die Grundsätze des Bundesfinanzhofs (1) haben für eine im Bundesgebiet bestehende Organgesellschaft (2) einer Westberliner Obergesellschaft zur Folge, daß ihr für Warenbezüge von der Organspitze der Kürzungsanspruch nach § 3 BHG zusteht, wenn alle sonstigen Voraussetzungen vorliegen. Die Organgesellschaft ist dann berechtigt, die Umsatzsteuer, die sie für einen Voranmeldungszeitraum schuldet, um 4 % des Betrages zu kürzen, den sie im gleichen Zeitraum als Entgelt für die aus Berlin(-West) bezogenen Gegenstände bezahlt hat. Außerdem besteht Steuerfreiheit für die Lieferung des Westberliner Unternehmers (§ 7 BHG), auch wenn dieser Unternehmer das Glied einer von KRG Nr. 15 betroffenen Organschaft ist.

Diese Auswirkung ist nur eine logische Schlußfolgerung aus der durch Art. II KRG Nr. 15 eingeführten fiktiven Unternehmereigenschaft der Organglieder. Eine davon abweichende Behandlung erfahren solche Organverhältnisse, die von den Maßnahmen des Kontrollrats nicht berührt wurden. Diese gelten weiterhin als wirtschaftliche Einheit, die umsatzsteuerrechtlich zu beachten bleibt. Lieferungen innerhalb solcher Organschaften sind daher auch nicht in der Lage, einen Kürzungsanspruch i.S. des BHG zu begründen.

Die systemwidrige Aufhebung der bis zum 31.12.1945 an das Bestehen einer Organschaft geknüpften umsatzsteuerrechtlichen Folgen führt u.a. auch dazu, daß die Besteuerung gemäß Art. II KRG Nr. 15 der Zusatzbesteuerung vorzugehen hat. Liefert z.B. eine Organgesellschaft Gegenstände im Einzelhandel, die von einer anderen zum Organkreis gehörenden Gesellschaft hergestellt wurden, so unterliegen solche Lieferungen dem normalen Umsatzsteuersatz von gegenwärtig 4 %. Eine Zusatzsteuer fällt nicht an, weil die im Einzelhandel liefernde Organgesellschaft nicht Hersteller, sondern Erwerber dieser Gegenstände ist. Aus diesem Grund sind auch die Vorschriften der §§ 58 b Abs. 1 (3) und 59 Abs. 2

-
- 1) Vgl. insbesondere BFH-Urteil vom 17.7.1952: Die Glieder der Organschaft gelten als selbständige Unternehmer.
 - 2) Es kommen dabei nur solche Organgesellschaften in Betracht, die unter Art. II KRG Nr. 15 fallen. Für alle anderen Organgesellschaften gilt § 4 Abs. 1 Zif. 2 BHG - vgl. Seite 87 f. der Arbeit.
 - 3) "Die Zusatzsteuer nach § 58 ist nicht zu erheben, wenn der Übergang der Gegenstände vom Hersteller- zum Einzelhandelsbetrieb auf Grund des Artikels II des Kontrollratgesetzes Nr. 15 .. steuerpflichtig ist."

Nr. 1 (1) UStDB sowie die dazu ergangenen Erläuterungen im BdF-Erlaß vom 1.8.1951 (2) überflüssig geworden.

Eine Änderung des bis 1946 geltenden Rechts bringt Art. II KRG Nr. 15 auch hinsichtlich der örtlichen Zuständigkeit der Finanzämter bei der Umsatzbesteuerung von Organgesellschaften.

Die bisherige Umsatzbesteuerung der Organgesellschaften durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des Organträgers befindet, ist nach der Entscheidung des BFH vom 17.7.1952 nicht mehr aufrechtzuerhalten. Die Organgesellschaften sind nunmehr nach der Regel des § 73 Abs. 4 AO von dem Finanzamt zur Umsatzsteuer heranzuziehen, in dessen Bereich sich ihre Geschäftsleitung befindet. Die Ausnahmeregelung des § 78 AO bleibt dabei grundsätzlich unberührt. Sie ist sowohl auf Antrag des Steuerpflichtigen als auch von Amts wegen möglich.

2. Eine unbeabsichtigte Wirkung des KRG Nr. 15

Zweifellos von den Schöpfern des Kontrollratgesetzes unbeabsichtigt ist die Wirkung, die sich in Fällen der Betriebsaufspaltung in Form von Produktions- und Vertriebsgesellschaften für die Zeit nach dem 1.1.1946 ergibt.

Während für die Lieferung der Produktionsgesellschaft an die Vertriebsgesellschaft der normale Satz von 4 % anfällt, kommt für die Weiterlieferung durch die Vertriebsgesellschaft in aller Regel nur der Großhandelsatz von 1 % oder für wichtige Rohstoffe und Halberzeugnisse Steuerfreiheit nach § 4 Zif. 4 UStG in Frage.

Bei einer hohen Gewinnspanne der Vertriebsgesellschaft ergibt sich eine wesentliche Steuerermäßigung gegenüber den nicht aufgespaltenen Unternehmungen, weil die Steuerbelastung mit 4 % auf den Verkaufspreis eine höhere ist als die sich bei Produktions- und Vertriebsgesellschaft insgesamt ergebende Belastung. Ein Beispiel mag dies verdeutlichen:

-
- 1) Diese Bestimmung regelt die Zusatzsteuer in der Textilwirtschaft und schließt die Erhebung der Zusatzsteuer aus für Betriebe, die gemäß Art. II KRG Nr. 15 der Besteuerung unterliegen.
 - 2) Vgl. BStBl. I Seite 433.

Die Produktionsgesellschaft gibt ihre Erzeugnisse zu einem Stückpreis von DM 600.-- an die Vertriebsgesellschaft ab, die diese Gegenstände ohne Be- und Verarbeitung im Großhandel an Dritte zu DM 1 000.-- weiterliefert.

Die aufgespaltenen, aber organschaftlich verbundenen Gesellschaften haben nach der z. Zt. noch geltenden Rechtslage an Umsatzsteuer zu entrichten:

4 % aus DM	600.--	= DM 24.--
+ 1 % aus DM	1 000.--	= DM 10.--
	insgesamt	DM 34.--

Eine Gesellschaft, die gleichzeitig den Vertrieb der von ihr hergestellten Erzeugnisse besorgt, hat unter denselben Voraussetzungen

4 % aus DM	1 000.--	= DM 40.--
------------	----------	------------

an Umsatzsteuer abzuführen.

Die Belastung von DM 40.-- ergibt sich auch für Organverhältnisse, die nicht unter die Bestimmung des Art. II KRG Nr. 15 fallen, also für solche, deren Organträger keine Muttergesellschaft ist.

Das angeführte Beispiel zeigt, daß sich der Eingriff der Alliierten in die Umsatzbesteuerung der Organschaften in Einzelfällen auch günstig auswirken kann.

3. Steuersubjekt und Haftung

Nach dem eindeutigen Inhalt des BFH-Urteils vom 17.7.1952, das der heftig kritisierten Auffassung des BdF ein Ende bereitet hat, kann es keinen Zweifel darüber geben, wer nach dem KRG Nr. 15 als Unternehmer und damit als Steuersubjekt i. S. des Umsatzsteuerrechts zu gelten hat.

Jede einzelne zum Organkreis gehörende Gesellschaft ist nach dem Willen des Kontrollratgesetzgebers umsatzsteuerrechtlich als Unternehmen

zu behandeln. Jede Gesellschaft ist getrennt von dem für sie zuständigen Finanzamt zu veranlagern. Sie hat eigene Voranmeldungen und Jahreserklärungen abzugeben sowie getrennte Vorauszahlungen und Abschlußzahlungen zu entrichten.

Auch eine Haftung der Organgesellschaft nach Maßgabe des § 114 AO ist auf Grund des Art. II KRG Nr. 15 zwangsläufig ausgeschlossen.

Eine Besonderheit gegenüber rechtlich und wirtschaftlich selbständigen Unternehmen i.S. des Umsatzsteuerrechts ergibt sich hierbei nicht.

Die obigen Ausführungen bestätigen, daß die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der organschaftlich verbundenen Betriebe - so wie sie sich aus den Vorschriften des KRG Nr. 15 ergibt - grundsätzlich nicht von derjenigen der 'echten' Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG abweicht.

Die weiteren Darlegungen befassen sich mit den Problemen, die sich aus der nach wie vor vorhandenen wirtschaftlichen Verflechtung der Organglieder ergeben sowie mit der durch die Rechtsprechung des BFH sanktionierten Erweiterung des Rechtsinstituts der Unternehmereinheit und deren Abgrenzung gegenüber der Organschaft.

III. Aus der Rechtsprechung des BFH

Die Zusammenstellung und Erläuterung der Rechtsprechung des BFH dient dazu, einen Überblick über die gegenwärtige Rechtslage mit all ihren Mängeln und Problemen zu gewinnen.

1. Die wirtschaftliche Einheit der Organverhältnisse ist umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich ohne Bedeutung

Das mehrfach zitierte Grundsatz-Urteil des BFH vom 17.7.1952 kommt auf Grund einer eingehenden Untersuchung der allein maßgebenden fremdsprachigen Texte des KRG Nr. 15 zu dem Ergebnis, daß der Wortlaut des Art. II die Auffassung des Bundesministers der Finanzen über das Weiterbestehen der Organschaft mit den bereits behandelten umsatzsteuerrechtlichen Folgen nicht rechtfertigt (1).

Ausschlaggebend für diese Entscheidung ist der mit der Organschaft verfolgte Zweck und ihre Entwicklungsgeschichte sowie die wirtschaftliche Betrachtungsweise (2), die - wie schon wiederholt betont - im Umsatz-

1) Vgl. die Ausführungen Seite 94 ff.

2) Hübschmann UStR 1954 Seite 2 führt dazu aus: "Dieses Urteil dürfte gewissermaßen die Zielrichtung der Rechtsprechung des Senats auf-

steuerrecht eine Vorrangstellung einnimmt.

Aus der hervorragenden Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise für das Umsatzsteuerrecht erklärt sich auch die Herausbildung der 'Steuerrechtlichen Wirtschaftsbegriffe' (1), zu denen in erster Linie auch der Begriff der Organschaft gehört.

Unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise sieht der BFH daher in der Beseitigung der Nichtsteuerbarkeit des Leistungsaustausches innerhalb der Organwirtschaft die Vernichtung des Wesens der Organschaft für das Gebiet der Umsatzsteuer. Die Außenumsätze sind immerumsatzsteuerbar, sowohl bei der umsatzsteuerrechtlichen Anerkennung der Organschaft als auch bei ihrer Ablehnung. Ein Unterschied ergibt sich gegenüber der früheren Rechtslage für die Umsätze mit Dritten nur in der Verlagerung der materiellen Steuerpflicht auf die einzelnen Organgesellschaften.

2. Die von Art. II KRG Nr. 15 nicht betroffenen Organverhältnisse

Bei dem der Entscheidung vom 17.7.1952 zugrunde liegenden Tatbestand handelt es sich um ein Organverhältnis zwischen einer juristischen Person als Organgesellschaft und einer Personengesellschaft als Organträger. Damit hat der V. Senat des BFH gleichzeitig zu der Frage Stellung genommen, ob Art. II KRG Nr. 15 nur für Organverhältnisse zwischen Kapitalgesellschaften gilt oder ob diese Bestimmung einen größeren Kreis von Organgemeinschaften erfaßt.

Das Endergebnis seiner Untersuchung liegt in der Erkenntnis, daß die Vorschrift des Art. II KRG Nr. 15 für alle die Organschaften von Bedeutung sein soll, deren Organträger eine Gesellschaft (Personen- oder Kapitalgesellschaft) ist. Alle Gesellschaften, die Unternehmer i. S. des Umsatzsteuergesetzes sind, fallen unter den Begriff der 'Muttergesellschaft' (2) des Art. II KRG Nr. 15 (§ 18 Abs. 2 UStDB 1951). Diese Aus-

(Fortsetzung von Anm. 2 Seite 110:)

zeichnen und zugleich auch das ausdrückliche und starke Bekenntnis zu der Notwendigkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise darstellen."

1) Vgl. die Ausführungen Seite 3

2) Die Bezeichnung 'Muttergesellschaft' entspricht dem im französischen Text des KRG Nr. 15 verwendeten Begriff 'société mère', während der englische Ausdruck 'parent enterprise' mit Mutterunternehmen übersetzt werden könnte.

legung hat zur Folge, daß das KRG Nr. 15 nicht sämtliche nach der Vorschrift des § 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG möglichen Organgemeinschaften betrifft, vielmehr bleiben solche Organverhältnisse von der Neuregelung unberührt, deren Organträger eine natürliche Person (Einzelunternehmer), eine Körperschaft des öffentlichen Rechts oder eine Stiftung ist (1).

a) Die natürliche Person als Organträger

Eine Bestätigung der Auffassung, daß Organschaften mit einem Einzelunternehmer als Organspitze auch weiterhin nach dem bis 1946 geltenden Recht zu beurteilen und zu behandeln sind, bringt die Entscheidung des BFH vom 26.5.1955 (2). Im Leitsatz des Urteils heißt es: "Der Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses zwischen einer natürlichen Person und juristischen Personen steht Art. II Kontr. RG Nr. 15 nicht entgegen".

Solche Organverhältnisse bilden nach wie vor auch für die umsatzsteuerrechtliche Betrachtung ein einheitliches Unternehmen mit allen sich daraus ergebenden umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen. Die Organgesellschaften sind in diesen Fällen stets als umsatzsteuerrechtlich unselbstständige Betriebe der wirtschaftlichen Einheit anzusehen.

Sämtliche Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb der Organgemeinschaft zwischen Einzelfirma und Organgesellschaft (und umgekehrt) sowie zwischen den Organgesellschaften der Einzelfirma sind daher als innerbetriebliche Vorgänge nicht steuerbar (3).

Diese rechtliche Beurteilung gilt auch für die Zeit vor dem 1.7.1951, soweit die Umsatzsteuer-Veranlagungen noch nicht rechtskräftig sind (4).

Interessant ist der dieser Entscheidung des BFH zugrunde liegende Sachverhalt auch unter einem anderen Gesichtspunkt.

1) Vgl. Hübschmann-Grabower-Beck-v. Wallis a.a.O. § 2 UStG Anm. 29

2) V 104/54 S - BStBl. 1955 III Seite 274

3) Es darf auf die Ausführungen unter Abschnitt 3 III Seite 83 ff. verwiesen werden.

4) Über die Auswirkung auf rechtskräftige Veranlagungen vgl. Scheurl BB 1956 Seite 588, Dinkelmann RWP 14 StR D USt II B 36d und UStR 1954 Seite 166 f.

Streitig war die Umsatzsteuerpflicht der Entgelte für die Lieferungen der Einzelfirma A (Bf) an die von ihr gegründeten 4 GmbH, die sich mit der Herstellung und dem Vertrieb von Heilmitteln befassen. Diese Funktionen waren vorher sämtliche in der Hand des A als Einzelunternehmer vereint. Nach Gründung der GmbH beschränkte sich A auf die Verpachtung der Grundstücke, Gerätschaften und Maschinen an die GmbH. An sämtlichen GmbH sind A und seine Ehefrau B je zur Hälfte beteiligt. Die Anteile der Ehefrau wurden jedoch in der Bilanz der Einzelfirma zusammen mit den Anteilen des A geführt.

Der V. Senat hatte sich zunächst mit dem Problem auseinanderzusetzen, ob hier überhaupt eine Einzelfirma und nicht eine Personengesellschaft zwischen A und B vorliegt. Er kommt zu folgendem Ergebnis: "Für die umsatzsteuerrechtliche Anerkennung einer Personengesellschaft ist es erforderlich, daß das gesellschaftliche Verhältnis nach außen in Erscheinung tritt. Denn nur in diesem Fall vermögen Rechtsbeziehungen zwischen ihr als Gesellschaft und dritten Personen zu entstehen, und nur dann kann die Gesellschaft als Unternehmerin im umsatzsteuerrechtlichen Sinn angesprochen werden. Sogenannte Innengesellschaften sind für das Umsatzsteuerrecht unbeachtlich".

Die ständige ausdrückliche Bezeichnung der Firma als Einzelfirma - sowohl in Veranlagungs- und Berufungsverfahren als auch im Eintrag des Handelsregisters - spricht für die Behandlung des Beschwerdeführers (Bf) als Einzelunternehmer.

Aus diesen Darlegungen ist der Schluß zu ziehen, daß sich die ausnahmsweise Weitergeltung der Organschaftsbestimmungen des Umsatzsteuerrechts nicht allein auf Organverhältnisse mit Organträger in Form einer natürlichen Person oder Körperschaft des öffentlichen Rechts beschränkt, sondern darüber hinaus auch dann in Frage kommt, wenn der Organträger sich aus mehreren natürlichen Personen zusammensetzt, die eine reine Innengesellschaft bilden. Für die Wirtschaft dürfte diese Entscheidung des BFH von großem praktischem Interesse sein.

Kritisch ist zu diesem Urteil, dem im Endergebnis voll zuzustimmen ist, zu bemerken: Der Beschwerdeführer hatte gleichzeitig Organschaft und Unternehmereinheit geltend gemacht. Es ist jedoch nicht recht verständlich, weshalb der BFH betont: "Es ist zunächst zu prüfen, ob ein ... Organschaftsverhältnis vorliegt".

Wenn überhaupt eine Rangfolge von Unternehmereinheit und Organschaft angenommen werden kann, so muß m.E. der Unternehmereinheit bei Prüfung des Sachverhalts grundsätzlich der Vorrang eingeräumt werden. Dies um so mehr, als das Institut der Unternehmereinheit - nicht in seiner Entwicklungsgeschichte und praktischen Bedeutung - das dem Sinn des Umsatzsteuerrechts nach ursprünglichere ist. (1)

Im Streitfall hatte die Prüfung ergeben, daß die Voraussetzungen für ein Organverhältnis vorlagen und damit war die Annahme einer Unternehmereinheit ausgeschlossen.

b) Körperschaften des öffentlichen Rechts und Stiftungen als Organträger

Zweifelhaft könnte es sein, ob auch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts und eine Stiftung zu den 'Muttergesellschaften' i.S. des KRG Nr. 15 zu rechnen sind. Für beide Fälle wird dies in der Literatur verneint (2). Juretzek (3) gibt unter Hinweis auf die Überschriften der §§ 21, 80 und 89 BGB zu bedenken, daß Körperschaften des öffentlichen Rechts und Stiftungen zu den juristischen Personen gehören.

Nach § 18 Abs. 2 UStDB 1951 können juristische Personen und Vereinigungen von natürlichen Personen, die Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 UStG sind, als Muttergesellschaften i.S. von Art. II KRG Nr. 15 in Betracht kommen. Das besagt aber nicht, daß sämtliche juristischen Personen, die Organträger sind, als Muttergesellschaften zu gelten haben.

Öffentlich-rechtliche Körperschaften oder Stiftungen, die Organgesellschaften beherrschen, sind ebensowenig wie Einzelunternehmer Muttergesellschaften im obigen Sinn.

Auch der Bundesminister der Finanzen hat sich in Übereinstimmung mit dem Schrifttum dafür ausgesprochen, daß Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht unter den Begriff der Muttergesellschaft fallen. Das bedeutet die Weitergeltung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft in den bezeichneten Fällen.

1) Über die Vorrangstellung der Unternehmereinheit vgl. Seite 125 ff.

2) Vgl. u.a. Plückebaum a.a.O. Seite 163; Hübschmann-Grabower-Beck-v. Wallis a.a.O. § 2 Anm. 29

3) UStR 1953 Seite 94.

Für die unter III 2 a und b bezeichneten Organverhältnisse gelten die Vorschriften der §§ 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG und 17 UStDB (jetzt § 17 Abs. 2 UStDB 1951) weiter. Insoweit ist die Wiederaufnahme dieser Bestimmungen in das Umsatzsteuergesetz 1951 und die Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen 1951 zu Recht erfolgt.

3. Die Erweiterung der Lehre von der Unternehmereinheit

Mit dem Ergebnis, daß Art. II KRG Nr. 15 nur die Vorschrift des § 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG und § 17 UStDB - mit der genannten Einschränkung - aufgehoben hat, wurde indirekt gleichzeitig entschieden, daß das umsatzsteuerrechtliche Institut der Unternehmereinheit durch die Eingriffe der Alliierten keine Beeinträchtigung erlitten hat.

Im Gegenteil, die Aufhebung der bisher an die Organschaft geknüpften umsatzsteuerrechtlichen Wirkungen gab Anlaß zur Hervorkehrung der das Schrifttum schon geraume Zeit beschäftigenden Frage nach der Möglichkeit einer Unternehmereinheit mit und zwischen juristischen Personen. Der RFH hatte - wie bereits angedeutet - keine Gelegenheit zu diesem Problem Stellung zu nehmen, da er sich in den zu entscheidenden Fällen ausschließlich mit Unternehmereinheit zwischen Personengesellschaften zu befassen hatte. Außerdem kannte die frühere Rechtsprechung keine scharfe Trennung der beiden Institutionen Organschaft und Unternehmereinheit, was häufig Anlaß zu inkonsequenten Schlußfolgerungen gab (1).

Unbedingt muß daran festgehalten werden, daß es vom wirtschaftlichen Standpunkt aus einen Unterschied in der steuerrechtlichen Behandlung zwischen Unternehmenszusammenschlüssen von Personen- und Kapitalgesellschaften nicht geben kann, da umsatzsteuerrechtlich vom Begriff des Unternehmens auszugehen ist, der eine Einschränkung wegen verschiedener Rechtsformen nicht erfahren darf.

Nachdem der BFH bereits im Urteil vom 15.6.1951 (2) eine umsatzsteuerrechtlich zu beachtende Unternehmereinheit zwischen Rechtspersonen anerkannt hatte, versuchte die Verwaltung in den Umsatzsteuer-Durchfüh-

1) Vgl. die Ausführungen Abschnitt 2 II 1 Seite 24 ff.

2) II 36/50 - BStBl. 1951 III Seite 215: Es handelt sich um eine Unternehmereinheit zwischen zwei KGaA

rungsbestimmungen 1951 vom 29.6.1951 durch Neufassung des § 17 die Auswirkungen dieser Entscheidung erheblich einzuschränken, indem § 17 Abs. 1 UStDB die Möglichkeit einer Unternehmereinheit, an der eine juristische Person beteiligt ist, verneint.

Juretzek (1) schließt sich dieser Auffassung an und schreibt: "Die Verordnung vom 29.6.1951 respektiert die Rechtsprechung des RFH insoweit, als eine Unternehmereinheit zwischen Personengesellschaften anerkannt wird. Dagegen erklärt der Verordnungsgeber durch § 17 Abs. 1 UStDB 1951 die Bildung einer Unternehmereinheit ... zwischen juristischen Personen und zwischen einer juristischen und einer natürlichen Person für unmöglich." Der Verordnungsgeber knüpfe damit an die ältere Lehre an und begrenze die Anwendbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Es sollte damit klargestellt werden, daß eine juristische Person nur entweder unselbständig (Organ) oder selbständig (Unternehmer) sein kann.

Dieser Ansicht ist nicht zu folgen. Sie wurde auch durch das BFH-Urteil vom 8.2.1955 - auf das noch näher einzugehen sein wird - abgelehnt.

Die hier angeschnittene Frage nach der Möglichkeit einer Unternehmereinheit unter Beteiligung juristischer Personen bejaht der BFH aus den Grundgedanken des Umsatzsteuerrechts heraus mit folgender Begründung (2): "Da einer der Grundsätze des Umsatzsteuerrechts der ist, daß entsprechend dem Wesen der Umsatzsteuer als allgemeiner Verbrauchssteuer jedes Gebilde, das sich im Wirtschaftsleben betätigt, Träger von Rechten und Pflichten i. S. des Umsatzsteuerrechts ist, kann auch das Bestehen der Unternehmereinheit nicht von der Rechtsform abhängig gemacht werden, in der die einzelnen Gebilde erscheinen, die sich zu einer Unternehmereinheit zusammenfügen."

Der Leitsatz des BFH-Urteils vom 8.2.1955, das sich ausführlich mit Begriff und Voraussetzungen der Unternehmereinheit sowie mit der Frage der Rechtsgültigkeit des § 17 Abs. 1 UStDB 1951 befaßt, lautet: "Eine juristische Person, die nicht Organgesellschaft ist, kann mit einer anderen juristischen Person oder mit einer Personengesellschaft eine Unternehmereinheit bilden."

1) BB 1951 Seite 669.

2) BStBl. 1951 III Seite 215.

Hiermit bringt der BFH die erste eindeutige Entscheidung zugunsten der Unternehmereinheit mit juristischen Personen, denn das oben erwähnte Urteil vom 15.6.1951 betrifft zwar zwei Kommanditgesellschaften auf Aktien, die auch juristische Personen sind, die aber durch die außerordentlichen Merkmale der AG und der KG eine Mischform darstellen und somit eine Sonderstellung einnehmen.

Der BFH hatte gerade in dieser Entscheidung Gelegenheit, sich mit einem Fall der Unternehmereinheit auseinanderzusetzen, dessen wirtschaftliche Einheit sich aus juristischen Personen und einer Personengesellschaft zusammensetzte.

Für den Veranlagungszeitraum 1.1.1949 bis 30.6.1949 hatte der BFH mit Urteil vom 15.6.1951 anerkannt, daß zwischen den damals bestehenden beiden KGaA Unternehmereinheit vorlag. Mit Feststellung der DM-Eröffnungsbilanz wurde eine der KGaA rückwirkend auf den Währungsstichtag in eine GmbH umgewandelt, und außerdem wurde im Oktober 1949 eine weitere Gesellschaft in Form einer KG gegründet. Geschäftsführer der GmbH und persönlich haftende Gesellschafter der KG sind mit den persönlich haftenden Gesellschaftern der KGaA personengleich. Ferner liegt bei allen drei Gesellschaften gleiche Beteiligung und einheitliche Willensbildung vor.

Bis zum 1. Juli 1951 hatte das Finanzamt Unternehmereinheit zwischen den fraglichen Gesellschaften angenommen. Nach diesem Zeitpunkt behandelte sie diese unter Hinweis auf § 17 Abs. 1 UStDB als selbständige Unternehmen, mit der Folge, daß die Umsätze zwischen den rechtlich verselbständigten Betrieben zur Umsatzsteuer herangezogen wurden. Der BFH stellt nach eingehender und gewissenhafter Prüfung der Frage, ob der durch die Verordnung zur Änderung und Ergänzung der UStDB vom 29.6.1951 neu eingefügte § 17 Abs. 1 UStDB sich innerhalb des Rahmens der in § 18 Abs. 1 UStG erteilten Ermächtigung liegt, fest, daß diese Vorschrift den in § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG gesetzlich festgelegten und allgemein geltenden Grundsatz der Einheit von Unternehmer und Unternehmen einschränkt und damit neue, im Umsatzsteuergesetz nicht enthaltene Steuerpflichten begründet. Die Vorschrift des § 17 Abs. 1 UStDB steht daher nicht im Einklang mit dem Umsatzsteuergesetz. Der BFH mußte ihre Rechtsgültigkeit verneinen (1).

1) Vgl. die Begründung zum BFH-Urteil vom 8.2.1955 - BStBl. 1955 III
Seite 116

Mit der Beseitigung dieser der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zuwiderlaufenden Bestimmung war auch das letzte Hindernis für die Anerkennung einer Unternehmereinheit mit und zwischen Rechtspersonen übersprungen.

Die Unternehmereinheit von Rechtspersonen hat - wie die von Personengesellschaften - ihre Rechtsgrundlage im § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG und ist die unmittelbare Folge dieser Bestimmung.

Ein Verstoß gegen Art. II KRG Nr. 15 kann in der Anerkennung einer Unternehmereinheit, deren Betriebe in die Form juristischer Personen gekleidet sind, nicht erblickt werden, da es sich bei Unternehmereinheit und Organschaft "um zwei rechtlich und tatsächlich völlig verschiedene Formen des Zusammenschlusses handelt" (1).

Der V. Senat des BFH verkennt bei seiner schwerwiegenden Entscheidung keineswegs die Schwierigkeiten, die sich aus der Verschiedenheit der rechtlichen und organisatorischen Struktur zwischen Personengesellschaften und juristischen Personen ergeben.

Eine Unternehmereinheit kann daher nur dann angenommen werden, wenn der lückenlose Nachweis dafür erbracht ist, daß im Einzelfall die maßgebenden Voraussetzungen (2) erfüllt sind.

Der hauptsächliche praktische Gewinn der Entscheidung liegt in der eindeutigen Feststellung des Senats, daß für 'Betriebe' jeglicher Rechtsform die Möglichkeit besteht, zusammen mit anderen rechtlich verselbständigten Betrieben eine umsatzsteuerrechtlich relevante wirtschaftliche Einheit (Unternehmereinheit) zu bilden.

Die Bestimmung des § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG, wonach das Unternehmen die gesamte gewerbliche Tätigkeit des Unternehmers umfaßt, muß deshalb in allen Fällen Anwendung finden, in denen nach den für das Umsatzsteuerrecht maßgeblichen Beurteilungsgrundsätzen ein Unternehmer und ein Unternehmen gegeben ist.

1) Vgl. die Begründung zum BFH-Urteil vom 8.2.1955 - BStBl. 1955 III Seite 116

2) Hinweis auf die Ausführungen Abschnitt 2 III Seite 37 ff.

Mit dieser Grundsatzentscheidung des BFH ist die Entwicklung auf dem Gebiet der Unternehmereinheit keineswegs abgeschlossen, vielmehr ergeben sich aus der damit geschaffenen Rechtslage eine Fülle von Problemen, die noch einer Lösung bedürfen.

Im Vordergrund steht das Problem der Abgrenzung der Unternehmereinheit gegenüber der Organschaft, ein Problem, das die Gemüter heftig bewegt und im Schrifttum zu widersprechenden Ergebnissen führt.

Ehe zu dieser Frage Stellung genommen wird, noch kurz einige Worte zur Zuständigkeit für die Umsatzbesteuerung von Unternehmereinheiten.

Die Regelvorschrift des § 73 Abs. 4 letzter Satz AO erweist sich bei genauer Betrachtung für den Tatbestand einer Unternehmereinheit als unzureichend: "Hat ein Unternehmer mehrere Betriebe, so ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung des Unternehmens befindet." Es lassen sich zwar der Unternehmer in Form der in der Unternehmereinheit durch besondere Merkmale zusammengeschlossenen Personengruppe und auch die einzelnen rechtlich verselbständigten Betriebe feststellen, jedoch bedarf die Unternehmereinheit keiner Geschäftsleitung, die für alle Betriebe des einheitlichen Unternehmens maßgebend ist. Die Bestimmung des § 73 Abs. 4 letzter Satz AO ist also nicht geeignet, ein für die Umsatzbesteuerung der Unternehmereinheit zuständiges Finanzamt zu finden. Im Interesse der Verwaltungsvereinfachung ist den Steuerpflichtigen zu raten, auf Grund des § 78 Abs. 1 AO den Antrag zu stellen, daß jede Gesellschaft der Unternehmereinheit bei dem vor Bestehen der Unternehmereinheit für sie zuständigen Finanzamt ihre Umsätze auch weiterhin versteuert. Dieses Verfahren ist um so mehr zu empfehlen, als eine bestehende Unternehmereinheit keinerlei Auswirkungen auf die örtliche Zuständigkeit der Betriebe für andere Steuerarten zeitigt.

Auf die Schwierigkeiten, die sich aus der Forderung nach gleicher Beteiligung ergeben, wurde bereits in Abschnitt 2 III 2 hingewiesen. Es ist meines Erachtens nach wie vor an einer strengen Auslegung dieses Erfordernisses festzuhalten, d. h. die Abspaltung eines Zwerganteils an nur einem der zur Unternehmereinheit gehörigen Betriebe zieht die Versagung der umsatzsteuerrechtlichen Anerkennung einer Unternehmereinheit nach sich.

Die folgenden Ausführungen befassen sich mit dem Problem der Abgrenzung zwischen Unternehmereinheit und Organschaft.

4. Das Verhältnis von Unternehmereinheit und Organschaft

Die Voraussetzungen für die Annahme von Unternehmereinheit und Organschaft sind theoretisch klar formuliert. Für die Feststellungen in der Praxis erweisen sie sich jedoch oftmals als unzureichend. Die praktischen Schwierigkeiten liegen daher häufig in dem Problem der Abgrenzung der beiden Rechtsinstitute untereinander. In diesem Zusammenhang ist auch die Frage zu prüfen, ob 100-%ige Beteiligung die Annahme der Unternehmereinheit ausschließt.

a) Unternehmereinheit bei mittelbarer (100-%iger) Beteiligung

Die Grundsatzentscheidung des BFH vom 8.2.1955 wurde zum Teil dahingehend interpretiert, daß selbst juristische Personen, die bis zum 1.1.1946 als Organgesellschaften zusammen mit ihrer Obergesellschaft eine umsatzsteuerrechtlich zu beachtende Organschaft bildeten, von nun an unter den erweiterten Begriff der Unternehmereinheit fallen können, wobei das Abhängigkeitsverhältnis außer acht zu lassen sei (1).

Eine solche Auffassung steht - oberflächlich betrachtet - in Widerspruch zu dem vom BFH vertretenen Standpunkt, wonach Organschaft die Unternehmereinheit ausschließt. Sie läßt sich auch nicht mit einem Hinweis auf die durch Art. II KRG Nr. 15 fingierte umsatzsteuerrechtliche Selbständigkeit der Organgesellschaften rechtfertigen.

Die Unternehmereinheit mit und zwischen Rechtspersonen war bis zu den wegweisenden Urteilen des BFH vom 15.6.1951 und vom 2.8.1955 eine der Wirtschaftspraxis unbekannte Einrichtung. Was blieb daher anderes zu tun, als Unternehmenszusammenschlüsse juristischer Personen bis dahin unter dem Gesichtspunkt der Organtheorie zu beurteilen (2).

Wenn man aber davon ausgeht, daß erst die Rechtsprechung des BFH eine klare Linie in den Problemkreis der Unternehmereinheit gebracht und die Unternehmereinheit erst in jüngster Zeit eine selbständige Be-

1) So v. d. Velde a.a.O. Seite 1050 und Herting, D.: "Grenzen der Umsatzbesteuerung bei Organverhältnissen" DB 1953 Seite 953.

2) Vgl. Abschnitt 2 II 1 Seite 25 ff.

deutung für die Wirtschaft erlangt hat, dann ist m. E. die Ansicht durchaus vertretbar, daß in der Vergangenheit oftmals wirtschaftliche Einheiten als Organschaften behandelt wurden, die unter Berücksichtigung der neuesten Erkenntnisse die Voraussetzungen des erweiterten Begriffs der Unternehmereinheit erfüllen.

Hierfür ein Beispiel: Nach der Rechtsprechung des RFH lag ein Organverhältnis zwischen einer OHG und einer GmbH vor. Die OHG ist zu 100 % an der 'Organ'-GmbH beteiligt und außerdem ist die GmbH wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der OHG eingegliedert.

Prüft man diesen Sachverhalt zunächst unter dem Gesichtspunkt der Lehre von der Unternehmereinheit, so muß man feststellen: Zwei Voraussetzungen der Unternehmereinheit sind bereits erfüllt, nämlich die gleichen Gesellschafter sind zwangsläufig im selben Verhältnis an beiden Gesellschaften beteiligt (1).

Eine mittelbare Beteiligung der Gesellschafter der OHG am Stammkapital der GmbH darf m.E. kein Hindernis für die Annahme einer Unternehmereinheit bilden (2), zumal das höchste Steuergericht in seiner Rechtsprechung zur Organschaft die indirekte Beteiligung anerkannt hat.

Fraglich ist allerdings, ob bei beiden Gesellschaften die einheitliche Willensbildung als weitere Voraussetzung für die Annahme einer Unternehmereinheit gewährleistet ist. Dies wird stets dann zu bejahen sein, wenn die persönlich haftenden Gesellschafter der OHG zugleich die Geschäftsführer der GmbH sind. Der RFH (3) hat entschieden, daß der ein-

-
- 1) So auch Köhler, H. W.: "Unternehmereinheit und Organschaft" BB 1955 Seite 698 und FG Münster Urteil vom 22.6.1956 - II u 39/55 - EFG 1956 Seite 407 Nr. 464: Das FG Münster bestätigt das Vorliegen der Nämlichkeit der Gesellschafter bei 100-%iger Beteiligung der KG an einer GmbH.
 - 2) In diesem Sinne auch u.a. Schreiber, H.: "Schließt Organschaft in jedem Falle Unternehmereinheit aus?", UStR 1955 Seite 67, ebenso Eckhardt, W.: "Organschaft und Unternehmereinheit", BB 1957 Beilage zu Heft 5 (Gutachten) und Keschull, H. H.: "Unternehmereinheit bei Betriebsaufspaltungen" UStR 1957 Seite 28 ff.; a. A. Ringleb DB 1955 Seite 954 und die OFD München - Umsatzsteuer-Kartei S 4104 K1.
 - 3) RFH-Urteil vom 11.10.1940 - Bd. 49 Seite 250; vgl. die Ausführungen Seite 44 f.

zelne Gesellschafter nicht in sämtlichen Betrieben der wirtschaftlichen Einheit jeweils dieselbe Stellung einnehmen muß. Auch aus der Formulierung des BFH kann gefolgert werden, daß es genügt, wenn die Personengruppe in den zur Unternehmereinheit gehörigen Betrieben - also nicht in jedem einzelnen Betrieb - unternehmerische Funktionen ausübt. Die Gewährleistung der einheitlichen Willensbildung kann sich allein aus den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalles unter Berücksichtigung von Gesellschaftsvertrag und Satzung ergeben.

Das obige Beispiel war bewußt einfach gewählt worden. Im Wesen der OHG und auch der GmbH liegt es, daß die Person der Gesellschafter im Vordergrund steht, d. h. in der Gesellschaft unternehmerisch tätig ist. Und darin liegt die Vereinfachung.

Wählt man als Ausgangspunkt der weiteren Untersuchung zwei Aktiengesellschaften, von denen die eine an der anderen (Y-AG) zu 100 % finanziell beteiligt ist, so besteht auch hier die Möglichkeit, ja sogar die Notwendigkeit, das bisher als Organschaft beurteilte Verhältnis bei genauer Würdigung des Sachverhalts entsprechend den neuesten Erkenntnissen unter den Begriff der Unternehmereinheit einzuordnen.

Auch Schreiber (1) gelangt zu der Überzeugung, daß ein Organverhältnis, in dem die Obergesellschaft sämtliche Anteile der Organgesellschaft hält, die Unternehmereinheit nicht ausschließt. Ringleb (2) dagegen ist der Auffassung, daß die Anteile an der zweiten Gesellschaft selbst bei weitestgehender Auslegung der Unternehmereinheit nicht den Gesellschaftern (Aktionären) der ersten Gesellschaft zugerechnet werden könnten. Das FG Münster (3) schließt sich der Meinung Ringlebs mit der Begründung an, daß es an dem Erfordernis der gleichen Beteiligung aller Gesellschafter an jeder Gesellschaft fehle. Zwar seien in dem zur Entscheidung stehenden Fall das Hüttenwerk (AG) an dem Vermögen der Berufungsführerin und deren Schwestergesellschaft (beide in der Rechtsform der AG) im gleichen Umfang - zu 100 % - beteiligt, nicht aber seien umgekehrt auch die beiden AG am Vermögen der Hüttengesellschaft im gleichen Verhältnis beteiligt.

1) a. a. O. Seite 67; dieser Auffassung schließen sich an: van der Velde a. a. O. Seite 1050, Hetl a. a. O. Seite 18 und Köhler a. a. O. Seite 698

2) DB 1955 Seite 954

3) Urteil vom 28.11.1955 - I u 73/55 - EFG 1955 Seite 122 Nr. 142.

Dieses Verlangen des FG Münster geht an dem Wesen der Unternehmereinheit vorbei. Es kommt letzten Endes nur darauf an, daß die gleichen Gesellschafter an sämtlichen zur wirtschaftlichen Einheit gehörenden rechtlich verselbständigten Betrieben im selben Verhältnis direkt oder indirekt beteiligt sind. Keineswegs ist damit die Forderung verbunden, daß die einzelnen Gesellschaften gegenseitig im gleichen Verhältnis finanziell verflochten sein müssen.

Der Bundesfinanzhof hat zu diesem Problem leider nicht Stellung genommen. Die Frage, ob eine mittelbare Beteiligung für die Annahme einer Unternehmereinheit schädlich ist oder nicht, muß m.E. im Hinblick auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise ebenso großzügig entschieden werden, wie dies für die mittelbare finanzielle Beteiligung bei Organverhältnissen geschehen ist.

Das Ergebnis der bisherigen Untersuchungen lautet: 100-%ige Beteiligung schließt die Annahme einer Unternehmereinheit nicht aus. Nun ist allerdings in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH daran festzuhalten, daß es sich bei der Unternehmereinheit immer um übersehbare Beteiligungsverhältnisse handeln muß. Man muß daher einschränkend für die Unternehmereinheit mit Rechtspersonen die Forderung nach einem begrenzten Kreis von Gesellschaftern (Aktionären) stellen, so daß - wie bereits angedeutet - eine Unternehmereinheit speziell zwischen **Aktiengesellschaften** nur in zwei Gruppen von Fällen praktische Bedeutung erlangen wird. Und zwar einmal bei Familiengesellschaften, die in der Regel wenige Aktionäre umfassen, und zum anderen bei Aktiengesellschaften, deren Anteile sich in der Hand weniger Aktionäre befinden (1). Bei GmbH werden die Beteiligten und ihre Beteiligungsverhältnisse regelmäßig leicht zu überblicken sein, so daß sich in diesen Fällen keine besonderen Schwierigkeiten ergeben.

Bei der für die Unternehmereinheit in Frage kommenden juristischen Person soll es sich um einen Zusammenschluß von Personen handeln, die eine gemeinschaftliche Tätigkeit ausüben. Wie bei der Personengesellschaft

1) Siehe Köhler BB 1955 Seite 698: "Eine schlagkräftige einheitliche Willensbildung unterliegt dem 'Gesetz der kleinen Zahl' ...".
Diese Ansicht teilt auch Heinze UStR 1956 Seite 105.

ist dann auch bei der Rechtsperson die in ihr zusammengeschlossene Personengruppe die wirtschaftliche Trägerin der gewerblichen Tätigkeit (1). Die Anteilseigner haben also in den betreffenden Gesellschaften unternehmerische Funktionen auszuüben, etwa dergestalt, daß sie als Vorstands- oder Aufsichtsratsmitglieder tätig sind. Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder müssen aber nicht notwendig in all den die Unternehmereinheit bildenden Gesellschaften personengleich sein, wenn nur die einheitliche Willensbildung gewährleistet ist.

Diese Voraussetzung führt neben der Forderung nach einem begrenzten Kreis von Anteilseignern zu einer weiteren Einschränkung der Möglichkeit einer Unternehmereinheit bei 100-%iger Beteiligung.

Die konsequente Weiterverfolgung dieser Gedanken führt zu dem Ergebnis, daß die Lehre von der Unternehmereinheit auch bei solchen wirtschaftlichen Einheiten Anwendung finden kann, die bisher ausschließlich unter dem Gesichtspunkt der Organtheorie beurteilt worden sind. Das gilt in erster Linie für Unternehmenszusammenfassungen mit 100-%iger Beteiligung, wie das in dem erwähnten Beispiel der beiden Aktiengesellschaften der Fall war.

Aus den obengenannten Gründen ist daher auch eine Unternehmereinheit möglich zwischen zwei Einmanngesellschaften in Form von GmbH (2), deren einziger Gesellschafter gleichzeitig in beiden Betrieben als wirtschaftlicher Träger der gewerblichen Tätigkeit nach außen in Erscheinung tritt, d. h. als Geschäftsführer tätig ist.

Diese hier vertretene Ansicht bedeutet keine Durchbrechung oder Mißachtung der vom höchsten Steuergericht entwickelten Grundsätze, sondern ist m.E. die zwangsläufige Folge aus der Anwendung dieser Prinzipien.

Mit den folgenden Ausführungen wird der Versuch unternommen, den Beweis hierfür zu erbringen.

1) So BStBl. 1955 III Seite 115.

2) Eine Einmann-GmbH kann nicht durch Gründung, sondern nur durch späteren Erwerb aller Anteile entstehen. Vgl. § 5 Abs. 2 GmbHG

b) Die Vorrangstellung der Unternehmereinheit

Mit van der Velde (1) ist davon auszugehen, daß Unternehmereinheit und Organschaft in der das Umsatzsteuerrecht beherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine gemeinsame Basis besitzen. In beiden Fällen sollen nicht die juristischen Personen sondern die sich aus der wirtschaftlichen Betrachtung ergebenden umsatzsteuerrechtlichen Unternehmer zur Umsatzbesteuerung herangezogen werden. Es erhebt sich bei der weiteren Überprüfung dieser beiden umsatzsteuerrechtlich relevanten Rechtsfiguren die wesentliche Frage nach einer etwaigen Rangfolge von Unternehmereinheit und Organschaft.

Im Schrifttum wird allgemein - insbesondere von van der Velde (2) und Schreiber (3) - die Auffassung vertreten, daß der Unternehmereinheit als dem umfassenderen Grundtatbestand des Umsatzsteuerrechts der Vorrang gebührt gegenüber dem Institut der Organschaft. Immer ist zuerst zu fragen, ob ein Unternehmer und ein Unternehmen, d. h. eine Unternehmereinheit anzunehmen ist. Erst wenn die Untersuchung ergeben hat, daß eine Unternehmereinheit zu verneinen ist, kann weiter geprüft werden, ob die Voraussetzungen für eine Eingliederung i. S. des § 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG erfüllt sind. Wie bereits erwähnt, geht der BFH ohne nähere Begründung den umgekehrten Weg und prüft zuerst, ob nicht ein die Unternehmereinheit ausschließendes Organverhältnis vorliegt (4).

Von Wallis (5) hält zwar die Ausführungen des BFH zum Urteil vom 8.2.1955 für "klar und unmißverständlich" und seines Erachtens auch logisch nicht anfechtbar, was aber die Rangfolge von Unternehmereinheit und Organschaft anbetrifft, geht er ebenfalls den der Auffassung des BFH entgegengesetzten Weg. "Wo Unternehmereinheit festgestellt ist, ist Organschaft nicht mehr möglich, denn ein Betrieb kann nicht zum Unternehmen gehören und ihm gleichzeitig untergeordnet sein..."

1) a.a.O. Seite 1050

2) a.a.O. Seite 1050

3) UStR 1955 Seite 65 ff. und Seite 165 ff.; ebenso Schlegel UStR 1957 Seite 54

4) Hinweis auf die Ausführungen Seite 113 f.

5) Hübschmann-Grabower-Beck-v.Wallis a.a.O. § 2 UStG Anm. 37

Auch Schulze (1), dessen Auffassung in den übrigen Punkten abzulehnen ist, nimmt an, daß sich das bei einer Organschaft bestehende Verhältnis der Über- und Unterordnung im Falle gleicher Beteiligung der gleichen Gesellschafter für die Umsatzsteuer "automatisch" in ein Verhältnis der Gleich- bzw. Nebenordnung umwandeln würde. Im Grunde will Schulze damit dasselbe zum Ausdruck bringen, was bereits oben als herrschende Meinung des Schrifttums charakterisiert wurde. Nur ist diese Auffassung in der Schulze'schen Formulierung unhaltbar. Ein tatsächliches Subordinationsverhältnis kann niemals durch gleiche Beteiligung derselben Gesellschafter "automatisch" zu einem Verhältnis der Nebenordnung werden. Man kann nur so argumentieren, daß bei Vorliegen der für die Unternehmereinheit maßgebenden Voraussetzungen grundsätzlich eine Unterordnung i. S. der Organschaft nicht mehr möglich ist.

c) Zur Frage der Abgrenzung

Zweifellos kann man auch in Fällen der Unternehmereinheit von einer bestimmten Abhängigkeit sprechen, nämlich dann, wenn man beispielsweise bei Betriebsaufspaltungen in Form von Produktions- und Vertriebsgesellschaft davon ausgeht, daß die letztere von der Produktionsgesellschaft insofern abhängig ist, als sie ohne deren Existenz ihre Funktion, den Verkauf der Erzeugnisse zu besorgen, nicht ausüben könnte.

In dieser oder ähnlicher Weise wird man für die Unternehmereinheit in den meisten Fällen eine gewisse Über- und Unterordnung konstruieren können. Köhler (2) geht sogar so weit und vertritt die Auffassung, daß überhaupt kein Fall einer einheitlichen Willensbildung zwischen zwei Kapitalgesellschaften, die von einer juristischen Person als Unternehmer geführt werden, denkbar ist, in welchem zwischen diesen Gesellschaften nicht zugleich auch die tatsächlichen Merkmale einer Organschaft gegeben wären.

Es ist m. E. daher zweckmäßiger, den vom BFH hervorgehobenen Unterscheidungsmerkmalen der Koordination für die Unternehmereinheit und der Subordination für die Organschaft keine entscheidende Bedeu-

1) Schulze, W.: "Schließt ein bestehendes Organverhältnis die Unternehmereinheit aus?" StW 1954 Sp. 223.

2) a. a. O. Seite 699

tung beizumessen. Eine durch das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen einwandfrei festgestellte Unternehmereinheit kann nicht deshalb verneint werden, weil nach Ansicht einer der Parteien ein Subordinationsverhältnis gegeben ist. Das Operieren mit den Begriffen Subordination und Koordination zum Zwecke der Abgrenzung der beiden Rechtsinstitute Unternehmereinheit und Organschaft führt für die Praxis zu äußerst unbefriedigenden Ergebnissen und sollte daher auf allgemeine Ablehnung stoßen.

Ist ein Unternehmen und ein Unternehmer vorhanden, so kann von Eingliederung überhaupt nicht mehr die Rede sein. Aus dieser Argumentation zieht Schreiber (1) die Schlußfolgerung, daß der Tatbestand der Eingliederung vom Tatbestand der Unternehmereinheit als dem umfassenderen Grundtatbestand absorbiert wird (2).

Auch Ringleb (3) ist der Auffassung, daß die vom BFH genannten Unterscheidungsmerkmale der Subordination und Koordination zwar den charakteristischen Unterschied zwischen Unternehmereinheit und Organschaft zutreffend hervorheben, daß sie aber in der Praxis in vielen Fällen eine Abgrenzung beider Institutionen nicht ermöglichen, weil meist nicht festgestellt werden kann, ob im Einzelfall eine Nebenordnung oder eine Über- und Unterordnung vorliegt.

Hetl (4) bringt für alle Grenzfälle einen Kompromißvorschlag dergestalt, daß dem Unternehmer ein Wahlrecht zwischen Unternehmereinheit und Organschaft eingeräumt werden soll.

Ein solcher Vorschlag führt zwar zu keiner befriedigenden Lösung, zeigt aber immerhin einen Weg, um den großen praktischen Problemen, die dieser Fragenkomplex aufwirft, begegnen zu können. Es ergeben sich dabei jedoch folgende Zweifelsfragen: Hat die getroffene Entscheidung über das Umsatzsteuerrecht hinaus Auswirkungen für andere Steuerrechtsgebiete? Bei Bejahung dieser Frage wäre weiter zu prüfen, ob folgerich-

1) a.a.O. Seite 65

2) Auch Artzinger a.a.O. Sp. 550 f. sieht das logische Verhältnis der Institutionen Identität (=Unternehmereinheit) und Organschaft nicht als dasjenige der Exklusivität sondern als das der Konsumtion.

3) a.a.O. Seite 954

4) MStb 1956 Seite 18.

tig die Organschaft für die Körperschaftsteuer (sofern eine Gewinnausschließungsvereinbarung getroffen ist) und die Gewerbesteuer verneint werden muß, wenn sich der Unternehmer für die umsatzsteuerrechtliche Unternehmereinheit entschieden hat. Diese Frage muß m.E. bejaht werden. Die Erweiterung der Lehre von der Unternehmereinheit i. S. von Hetl kann daher in manchen Fällen eine steuerliche Schlechterstellung der wirtschaftlichen Einheit für Körperschaft- und Gewerbesteuer bedeuten, deren Nachteile die günstigen Folgen auf dem Gebiet der Umsatzsteuer im Einzelfall bei weitem übertreffen können. Eine derartige Auswirkung hätte zur Folge, daß die Unternehmereinheit bei voller Geltung der Organtheorie für die genannten Grenzfälle jede praktische Bedeutung verlieren würde. Hingegen würde bei dem gegenwärtigen Stand der Rechtslage sich jeder Unternehmer, dem das Wahlrecht (Unternehmereinheit oder Organschaft) zugesprochen wird, auf Grund wirtschaftlicher Überlegungen für die Unternehmereinheit entscheiden müssen. Allerdings nur unter der Voraussetzung, daß die Geltendmachung der Unternehmereinheit keine nachteiligen Auswirkungen auf dem Gebiet der Körperschaft- und Gewerbesteuer bedingt.

Im Hinblick auf die mit der Ausübung des von Hetl vorgeschlagenen Wahlrechts verbundene Rechtsunsicherheit muß m.E. von der Verwirklichung dieses Vorschlags abgesehen werden.

Es müssen die vom höchsten Steuergericht entwickelten Grundsätze für die Beurteilung der Unternehmenszusammenfassungen im Umsatzsteuerrecht ausreichen, wobei die oben gemachten Einschränkungen zu beachten sind.

Es folgen noch einige Bemerkungen über solche Merkmale, die eine Unterscheidung von Unternehmereinheit und Organschaft in der Praxis erleichtern sollen.

Im Gegensatz zur Unternehmereinheit hat die Organschaft das Vorhandensein verschiedener, nicht durch gleiche Merkmale verbundener Personengruppen zur Voraussetzung. Dabei hat die eine Personengruppe ihren selbständigen unternehmerischen Willen derart aufgegeben, daß die unternehmerischen Funktionen ausschließlich von der anderen Personengruppe entfaltet werden (1). Die Unternehmereinheit umfaßt dagegen stets

1) Eine Ausnahme bildet jedoch die Organschaft mit 100-%iger Beteiligung. Hier ist nur eine Personengruppe vorhanden. Vgl. aber die Ausführungen Abschnitt 4 III 4 a Seite 120 ff.

nur eine Personengruppe, deren Mitglieder durch gleiche Merkmale verbunden sind.

Eckhardt (1) sieht das Trennende zwischen Unternehmereinheit und Organschaft darin, daß bei der Unternehmereinheit zwei oder mehrere Gesellschaften den gleichen (einheitlichen) Willen haben, während im Organschaftsfalle das Organ keinen eigenen Willen entfalten kann (2). Für die Praxis ist mit dieser Unterscheidung m.E. nichts Wesentliches gewonnen, denn die Tatsache, daß eine Organgesellschaft keinen eigenen Willen haben darf, läuft praktisch gesehen - genau wie bei der Unternehmereinheit - darauf hinaus, daß der maßgebende Wille für alle Beteiligten von derselben Stelle, denselben Personen gebildet bzw. beeinflusst wird. Die umsatzsteuerrechtliche Stellung der Beteiligten ist allerdings bei Unternehmereinheit und Organschaft eine unterschiedliche.

Im Schrifttum (3) wird ebenfalls die Meinung vertreten, daß dem Merkmal der einheitlichen Willensbildung für die Abgrenzung der Unternehmereinheit von der Organschaft keine besondere Bedeutung zukommen kann. In diesem Punkt liege gegenüber der Organschaft kein Unterschied vor, da bei ihr gleichfalls eine einheitliche Willensbildung aller zum Organkreis zählenden Betriebe erfolgen müsse.

Wesentlich für die Bejahung der Unternehmereinheit ist die Ausübung unternehmerischer Funktionen der Gesellschaftergruppe in den zur Unternehmereinheit zusammengeschlossenen Betrieben. Und in dieser vom BFH aufgestellten Forderung liegt ein die Unternehmereinheit von der Organschaft trennendes Merkmal. Für die Organschaft ist die unternehmerische Betätigung der finanziell Beteiligten nicht vorgeschrieben.

Außerdem wird ein gleiches Beteiligungsverhältnis nur für die Unternehmereinheit gefordert, während es für die Annahme eines Organverhältnisses bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen genügen kann, wenn der herrschende Unternehmer direkt oder indirekt nur zu beispielsweise 76 % an der Organgesellschaft beteiligt ist. Im Fall der Unternehmereinheit muß die Personengruppe immer zu 100 % an allen zur wirtschaft-

1) UStR 1955 Seite 81

2) Ähnlich argumentiert v. Heusinger, E.: "Organschaft und Unternehmereinheit" UStR 1955 Seite 158

3) Vgl. Ringleb a.a.O. Seite 955 und Köhler a.a.O. Seite 699.

lichen Einheit verbundenen Betrieben beteiligt sein. Diese Tatsache bestätigt erneut die Auffassung, daß Unternehmereinheit auch angenommen werden muß, wenn die einzelnen Gesellschafter nur mittelbar im selben Verhältnis an den Betrieben beteiligt sind.

Zur Unterscheidung von Unternehmereinheit und Organschaft kann weiter angeführt werden, daß die Unternehmereinheit durch Aufgabe des Anteilsrechts eines Gesellschafters an nur einem der zur Unternehmereinheit gehörenden Betriebe ihre umsatzsteuerrechtliche Bedeutung verliert. Es fehlt dann an der erforderlichen Voraussetzung der bei allen Betrieben im selben Verhältnis Beteiligten. Die Organschaft hingegen wird durch einen einseitigen Wechsel in den Beteiligungsverhältnissen in ihrem Bestand nur selten erschüttert.

d) Zusammenfassung

Abschließend muß betont werden, daß die obigen Erkenntnisse über das Verhältnis von Unternehmereinheit und Organschaft nicht unter dem Gesichtspunkt gewonnen wurden, auf Grund des Art. II KRG Nr. 15 einen Ausweg für die Wirtschaft zu suchen, um bisher als Organschaft beurteilte Verhältnisse von nun an in Unternehmereinheiten umdeuten zu können.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise sowie die konsequente Anwendung und Weiterführung der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze führen notwendigerweise zu den besprochenen Ergebnissen. Der vom BFH aufgestellte Grundsatz über die Unvereinbarkeit von Unternehmereinheit und Organschaft kann nur in der Form gebilligt und anerkannt werden, daß in jedem Falle bei Prüfung des Sachverhalts der Prüfung des Vorliegens einer Unternehmereinheit der Vorrang eingeräumt wird. In diesem Sinne können wohl auch die Ausführungen des BFH in seiner Entscheidung vom 8.2.1955 (1) verstanden werden. Es heißt dort u.a.: "Unternehmereinheit und Eingliederung gehören in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zwei völlig verschiedenen Rechtsbereichen an... Die gesetzliche Festlegung der Eingliederung in § 2 Abs. 2 berührt deshalb die Frage der Unternehmereinheit nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht und kann diese auch nicht irgendwie einschränken."

1) BStBl. 1955 III Seite 115

Der Grundsatz der Unvereinbarkeit von Unternehmereinheit und Organschaft drückt die Selbstverständlichkeit aus, daß das Vorliegen der tatsächlichen Merkmale der Unternehmereinheit die Möglichkeit einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft ausschließt (1).

IV. Forderung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise innerhalb der vom BFH gesteckten Grenzen

Diese Forderung bezieht sich auf die von der Gesetzgebung des Kontrollrats betroffenen Organverhältnisse.

Solange sich die durch das KRG Nr. 15 geschaffene Rechtslage auf dem Gebiet der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft nicht in irgendeiner Weise ändert, ist es für die Betroffenen von großer Bedeutung, in welcher Weise die noch nicht geklärten Fragen entschieden werden.

Bei der umsatzsteuerlichen Behandlung der unter das KRG Nr. 15 fallenden Gesellschaften (als selbständige Unternehmen) darf vor allem die Tatsache nicht außer acht gelassen werden, daß die Organgesellschaften nach wie vor finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert bleiben (2). Gerade dieser Umstand ist nicht ohne Rückwirkungen auf die gegenseitigen Beziehungen der Organglieder.

Die Organgesellschaften stehen noch immer in einem wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis zu ihrem Organträger. An dieser Tatsache vermochte auch der Kontrollratgesetzgeber nichts zu ändern. Wenn er auch bestimmte, daß die organschaftlich verbundenen Gesellschaften wie selbständige Unternehmen nach den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts besteuert werden sollen, so gelangt man bei rücksichtsloser Anwendung der maßgebenden Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes zu unbefriedigenden Resultaten.

Man darf nicht der Versuchung erliegen, aus der umsatzsteuerrechtlich zwar angenommenen, tatsächlich aber nicht vorhandenen Selbständigkeit der Organgesellschaften zu folgern, es müßten sämtliche Vorgänge

1) Vgl. Köhler a.a.O. Seite 699

2) So auch BStBl. 1955 III Seite 116.

innerhalb der Organwirtschaft wie solche zwischen einander fremden Unternehmen behandelt werden. Aus der fiktiven Selbständigkeit der Organgesellschaft kann nicht immer notwendig gefolgert werden, daß alle Vorgänge, die man zwischen Organgesellschaften beobachtet, denjenigen zwischen einander fremden Unternehmungen entsprechen. Es handelt sich hierbei häufig um Tatbestände, die der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung bisher entzogen waren. Was sich zwischen Organgesellschaften abspielt, ist in steuerlicher Hinsicht neu, da diese Sachverhalte vor Geltung des KRG Nr. 15 auf ihre wirtschaftliche Bedeutung hin nicht untersucht zu werden brauchten. Sie waren ja ohnehin nicht steuerbar.

Schwierigkeiten treten also immer dann auf, wenn es sich um Vorgänge handelt, die allein in dem bestehenden Abhängigkeitsverhältnis ihre Begründung finden (1). Und es ist nicht daran zu zweifeln, daß zahlreiche Vorgänge innerhalb der Organgemeinschaft nur unter Hinweis auf das Organverhältnis wirtschaftlich verständlich sind.

Man muß in diesen Fällen mit besonderer Sorgfalt prüfen, ob und in welchem Ausmaß sich eine Umsatzsteuerpflicht ergibt.

1. Der steuerbare Leistungsaustausch innerhalb der Organwirtschaft

Die zwischen den organschaftlich verbundenen Gesellschaften getätigten Transaktionen unterliegen der Umsatzsteuer nur dann, wenn es sich bei ihnen um Umsätze i. S. des § 1 Zif. 1 UStG handelt. Die Voraussetzungen für einen umsatzsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch müssen erfüllt sein. Im Einzelfall ist daher nachzuprüfen, ob die Vorgänge innerhalb des Organkreises unter den Umsatzbegriff des Umsatzsteuerrechts fallen, d. h. ob der Leistung wirtschaftlich und tatsächlich eine als Entgelt zu betrachtende Gegenleistung gegenübersteht. Es darf im grundsätzlichen auf die früher gemachten Ausführungen verwiesen werden (2).

Auf Grund der bisher ergangenen Entscheidungen des BFH kann angenommen werden, daß bei Beurteilung von Vorgängen innerhalb der Organwirtschaft die das Umsatzsteuerrecht beherrschende wirtschaftliche Be-

1) Vgl. in diesem Sinne auch das Urteil des FG Stuttgart vom 22.7.1955 - II 919-922/54 - EFG 1956 Seite 61 Nr. 68

2) Abschnitt I I 1 Seite 11 f. und Abschnitt 4 II 1 a Seite 100 ff.

trachtungsweise auch weiterhin anzuwenden ist und die rechtsförmliche Betrachtungsweise lediglich auf die ausdrücklich vorgeschriebenen Fälle beschränkt bleibt.

Der BFH selbst weist in seinem Urteil vom 17.7.1952 in diesem Zusammenhang darauf hin, daß für die Besteuerung der Umsätze die wirklich vereinbarten bzw. vereinnahmten Entgelte maßgebend seien, nicht aber solche, die einander fremde Unternehmen bei sonst gleicher Sachlage vereinbart haben würden - wie dies § 18 Abs. 3 UStDB 1951 verlangt hatte. Der Bundesfinanzhof gibt damit zu erkennen, daß insbesondere diejenigen Vorgänge, die ihre Quelle ausschließlich im Organverhältnis selbst haben, einer eingehenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise unterzogen werden müssen. Dabei ist insbesondere die Frage nach einem echten Leistungsaustausch zu untersuchen.

Es wird sich zeigen, daß innerhalb eines Organkreises tatsächlich Leistungen ohne Gegenleistung erbracht werden.

a) Überlassung von Arbeitskräften

In einem nicht veröffentlichten Urteil (1) kommt das höchste Steuergericht zu dem Ergebnis, daß bei Überlassung von Arbeitskräften an die Organgesellschaft ohne besondere Berechnung in der dadurch zum Ausdruck kommenden Gewinnerhöhung (2) bei der Organgesellschaft allein keine Gegenleistung erblickt werden könnte, weil der Gewinn nicht aufgliedert, sondern als Ganzes zu betrachten und zu behandeln sei.

Das Vorbringen des Finanzamts (FA), eine unentgeltliche Leistung zwischen selbständigen Unternehmen sei im Wirtschaftsleben nicht üblich, entkräftet der V. Senat mit dem Hinweis auf das weiterbestehende Abhängigkeitsverhältnis, das im Einzelfall zu einer genauen Prüfung der Frage führen muß, ob ein echter Leistungsaustausch i.S. des Umsatzsteuerrechtes gegeben ist. Zwischen der Gewinnabführung der Organgesellschaft und der Überlassung der Arbeitskräfte besteht keine Wechselbeziehung. Es fehlt an der für die Umsatzsteuerpflicht wesentlichen Voraussetzung der inneren Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung.

1) Diese Entscheidung des BFH ist im November 1954 ergangen - V 130/54 - WZ vom 9.4.1955 Seite 19

2) Im vorliegenden Fall bestand eine Gewinn- und Verlustausschließungsvereinbarung.

Anders ist jedoch der Fall zu beurteilen, wenn für die Leistung ein Betrag in Rechnung gestellt wird. Die Buchung allein ist zwar nur ein Beweisanzeichen für die Entgeltlichkeit der Leistung, denn es kommt auf die tatsächlich vorliegenden Verhältnisse und nicht auf rein buchmäßige Vorgänge an. Der rein formale buchmäßige Vorgang bedingt noch nicht die Annahme einer entgeltlichen Leistung. Er kann lediglich der innerbetrieblichen Erfolgsabgrenzung dienen. Eine solche innerbetriebliche Abgrenzung ist aber dann nicht mehr gegeben, wenn das herrschende Unternehmen die der Organgesellschaft belasteten Beträge mit anderen Beträgen, die sie dieser schuldet, im Kontokorrentverkehr verrechnet. Dann ist in der tatsächlichen Belastung das Entgelt für die Leistung (Überlassung von Arbeitskräften) zu erblicken. Ein steuerbarer Leistungsaustausch liegt vor.

Um zu einer zutreffenden Beurteilung zu kommen, ist es notwendig, auch die Abwicklung der Belastungsbuchung bei der Obergesellschaft zu verfolgen und ihre Bedeutung in tatsächlicher und wirtschaftlicher Hinsicht für die Frage der Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit zu prüfen. Hierbei wird auch die Art und Weise wie die Organgesellschaft den Vorgang behandelt hat einen Anhaltspunkt für die Beurteilung der Streitfrage geben können.

Nach einer Mitteilung in der Deutschen Zeitung und Wirtschafts-Zeitung vom 9.4.1955 hat der BFH mit dieser Entscheidung ein früheres, ebenfalls nicht veröffentlichtes Urteil präzisiert, aus dessen Feststellungen man hätte herleiten können, daß bei Organverhältnissen mit Gewinn- und Verlustausschließungsvereinbarung die Überlassung von Arbeitskräften für die umsatzsteuerliche Beurteilung stets unentgeltlich erfolge, gleichgültig, ob ein Betrag in Rechnung gestellt wird oder nicht.

Irr. Sinne des vorgenannten BFH-Urteils hat auch das Finanzgericht Stuttgart in seiner Entscheidung vom 22.7.1955 (1) zu dieser Frage Stellung genommen. Entsprechend dem gegebenen Sachverhalt kam das Gericht jedoch zu dem Ergebnis, daß die Voraussetzung der inneren Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung im Streitfall erfüllt war. Die Berufungsführerin hatte nämlich die GmbH nicht nur mit Löhnen,

1) EFG 1956 Seite 61 Nr. 68.

Gehältern, Werbungskosten, Miete, Porto, Büromaterial usw. belastet, sondern ihr auch für Reparaturen und Kundendienstleistungen, Provisionsleistungen für Vermittlung von Fahrzeugen erhebliche Beträge in Rechnung gestellt. Umgekehrt ist die Berufungsführerin von der GmbH für Lieferung von Ersatzteilen belastet worden. Ein steuerbarer Leistungsaustausch war daher anzunehmen.

Über die Höhe des der Umsatzsteuer unterliegenden Entgeltes äußert sich weder der BFH noch das Finanzgericht. Es ist jedoch anzunehmen, daß - wenn schon auf die gegenseitigen buchmäßigen Belastungen abgehoben wird - diese auch die Grundlage der Besteuerung bilden müssen (1).

Eine von den obigen Ausführungen zum Teil abweichende Auffassung vertritt Herting (2) für den Fall, daß ein Unternehmer einen ihm gehörenden Betrieb zu einer Organgesellschaft rechtlich verselbständigt, wobei die in der Organgesellschaft tätigen Arbeiter weiterhin im Arbeitsverhältnis zur Organmutter bleiben. Ein Wechsel des Arbeitgebers tritt nicht ein. Die Entlohnung erfolgt durch den Organträger. Ist in dem geschilderten Sachverhalt ein wirtschaftlich wohl begründeter Dauerzustand zu sehen (3), so sieht Herting in der Ausübung der Arbeitgeberrechte durch die Organmutter das Vorliegen einer Treuhandschaft (Ausübung der Rechte im eigenen Namen, aber in fremdem Interesse). Damit sei dann umsatzsteuerrechtlich nach § 11 Zif. 3 StAnpG (4) das Arbeitsverhältnis der Organgesellschaft (dem Treugeber) zuzurechnen und die Lohnzahlung beim Organträger als durchlaufender Posten zu behandeln.

Es erhebt sich die Frage, ob der Begriff des Wirtschaftsgutes hier nicht eine zu weite Auslegung gefunden hat. Außerdem wurden die in Frage stehenden 'Wirtschaftsgüter' nicht für den Treugeber erworben, sondern der 'Erwerb' erfolgte vor Gründung des 'Treugebers'.

1) Vgl. Abschnitt 4 II 1 a Seite 100 ff.

2) DB 1953 Seite 953

3) Bei gelegentlicher aushilfsweiser Überlassung von Arbeitskräften ist die Umsatzsteuerbarkeit zu bejahen.

4) "Wirtschaftsgüter, die durch einen Treuhänder zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet."

Es lohnt nicht, diese Frage weiter zu verfolgen, denn m.E. liegt die Lösung des Problems darin, daß eine Erstattung der Löhne unter Berücksichtigung des Organverhältnisses ja keineswegs den Charakter einer Gegenleistung für die Überlassung von Arbeitskräften trägt. Der Leistungsaustausch liegt einerseits in der Arbeitsleistung und andererseits in der Lohnzahlung durch den Organträger. Das Entgelt für die Arbeitsleistung, der Lohn, unterliegt jedoch nicht der Umsatzsteuer sondern der Lohnsteuer. Ein weiterer Leistungsaustausch läßt sich nicht konstruieren, denn der Erstattung der vom Organträger an die Arbeitskräfte der Organgesellschaft bezahlten Löhne durch die Organgesellschaft steht eine Gegenleistung nicht gegenüber; es sei denn, die Organmutter erhält einen die Lohnzahlungen übersteigenden Betrag vergütet. Dieser Differenzbetrag wäre dann mit 4 % umsatzsteuerpflichtig.

Der geschilderte Tatbestand ist ein typischer Fall für wirtschaftliche Vorgänge, die nur im Hinblick auf das bestehende Organverhältnis verstanden werden können. Dementsprechend kann auch die Würdigung des Sachverhalts nur unter Beachtung des gegebenen Abhängigkeitsverhältnisses erfolgen.

b) Unkostenersatz für Betriebsführungsleistungen

Bei Betriebsführungsverträgen pflegt vereinbart zu werden, daß die Organgesellschaft den Betrieb im eigenen Namen für Rechnung der Organmutter unentgeltlich führt. Neuerdings wollen die Betriebsprüfer der Finanzämter eine besondere Umsatzsteuerpflicht der Organgesellschaften bei Gewinnabführungsverträgen feststellen (1). Die Übernahme der Betriebsführung wird als sonstige Leistung betrachtet, wobei die Übernahme der Kosten (Löhne usw.), der Maschinenbeschaffung bei Eigentumsübertragung auf die Organmutter das Entgelt bilden. Dem kann nicht zugestimmt werden.

Selbstverständlich entstehen im laufenden Betrieb ständig Kosten, die aus den laufenden Betriebseinnahmen der Organgesellschaft gedeckt werden. In diesem 'Unkostenersatz' kann aber nicht das Entgelt für die Betriebsführungsleistung gesehen werden, weil erstens diese Beträge im Grunde nur von der Organmutter für ihre eigenen Zwecke aufgewendet werden und zweitens der Begriff des 'Unkostenersatzes' ein sehr dehnbarer ist.

1) Vgl. das Protokoll über die Sitzung des Arbeitskreises "Organschaftsfragen" beim Institut "Finanzen und Steuern" vom 14.6.1955

Mit der Betriebsführung erfüllt die Untergesellschaft nur den Zweck, zu dem sie geschaffen ist, unter Verwendung der Mittel, die ihr zu diesem Zweck anvertraut sind.

In diesem Sinne sind auch die Ausführungen des FG Düsseldorf zum Urteil vom 29.11.1951 (1) gehalten. Eine AG (Bfin) hatte mit einer zweiten AG (B) einen Vertrag geschlossen, nach dem sich die Berufungsführerin ausschließlich in den Dienst der B stellte. Sie übernahm den Vertrieb der Waren der B auf deren Rechnung und Gefahr. Es war weiter bestimmt worden, daß die Waren und der Verkaufserlös Eigentum der B sind, daß die entstehenden Unkosten und das Risiko von B zu tragen und daß Gewinn und Verlust der Berufungsführerin der B-AG zuzurechnen sind. Sämtliche Arbeitnehmer der Berufungsführerin traten in ein Arbeitsverhältnis zu B über.

Das Finanzgericht schloß sich der Ansicht des Finanzamtes nur in folgendem Punkte an: Die Tätigkeit der Bfin ist die eines Handlungsagenten, der in fremdem Namen auf fremde Rechnung den Warenvertrieb der Organmutter besorgt.

Abweichend vom Finanzamt zieht das Finanzgericht zutreffend die Folgerung, daß es sich bei der Vermittlungstätigkeit zwar in der Regel um eine sonstige Leistung i. S. des § 1 Zif. 1 UStG handelt; sie unterliegt aber nur dann der Umsatzbesteuerung, wenn alle Tatbestandsmerkmale einer sonstigen Leistung erfüllt sind. Und im Streitfalle fehlt es an der Gegenleistung, dem Entgelt in Form einer sonst üblichen Provision. "Dem steht nicht entgegen, daß es im allgemeinen im Wirtschaftsleben nicht üblich ist, etwas zu schenken. Hier liegt nicht ein übliches Verhältnis vor, vielmehr ist die B kraft ihres Herrschaftsverhältnisses über die Bfin in der Lage, eine unentgeltliche Leistung zu fordern."

Die einzige echte Gegenleistung, die die B-AG auf Grund des Vertrages an die Organmutter für ihre Tätigkeit erbringt, liegt in der Übernahme der aus dem Bestehen der Organgesellschaft und aus ihrem Auftreten im Geschäftsverkehr erwachsenden Kosten. Ein echter Ersatz der Auslagen der Organgesellschaft ist nach Ansicht des Finanzgerichts als Entgelt anzusehen und der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Ein solcher 'echter Auslagenersatz' kann aber nur dann vorliegen, wenn das Organ seine Tätig-

keit im eigenen Namen und auf eigene Rechnung entfaltet. Die in der Regel im Namen und für Rechnung des Organträgers oder im eigenen Namen aber für Rechnung der Organmutter gemachten Aufwendungen sind allein dieser zuzurechnen. Die Zahlungen bzw. Gutschriften, die aus diesem Grunde an das Organ durch die Obergesellschaft erfolgen, haben daher auch nicht den Charakter eines Entgeltes für geleistete Dienste.

c) Vermögensübertragung im Rahmen der Fusion

Ein weiteres Problem, in dessen Mittelpunkt die Frage nach der Gegenleistung steht, ergibt sich in Organschaftsfällen, in denen eine zu 100 % von der Organmutter beherrschte Untergesellschaft mit dieser fusioniert.

Frühere Ausführungen ergaben zwar, daß bei 100-%iger Beteiligung und Vorliegen der entsprechenden Merkmale Unternehmereinheit angenommen werden muß (1). Solange jedoch Rechtsprechung und Verwaltungspraxis diesen Weg nicht beschritten haben, soll der obengenannte Tatbestand unter dem Gesichtspunkt der Organschaft betrachtet werden. Im übrigen ist dieses Problem auch bei Unternehmereinheit gleichgelagert.

Der letzte Akt der wirtschaftlichen Tätigkeit des Organs in Form der Vermögensübertragung im Rahmen der Fusion mit der Organmutter stellt m.E. eine Leistung dar, der kein Äquivalent gegenübersteht. In dem Verzicht auf die Gesellschaftsrechte kann wirtschaftlich in derart gelagerten Fällen kein Akt der Gegenleistung erblickt werden.

Der Verzicht auf die Gesellschaftsrechte bildet einen wirtschaftlich unerheblichen Tatbestand, der nicht mit einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Gegenleistung vergleichbar ist, denn die wirtschaftlichen Verhältnisse werden durch die Fusion nicht berührt. Die bisher bürgerlich-rechtlich selbständige Organgesellschaft wird nunmehr in Form eines rechtlich unselbständigen Betriebs der Obergesellschaft weitergeführt. Dem Wesen des Umsatzsteuerrechts entspricht es nicht, an der äußeren Form zu haften. Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ist vielmehr der wirtschaftliche Gehalt der Tatsachen entscheidend.

1) Vgl. Abschnitt 4 III 4 Seite 120

Nachdem im vorliegenden Fall der Organträger die Aktien des Organs zu 100 % hält, verwandelt sich mit der Verschmelzung lediglich das bisherige Anteilsrecht in ein Alleineigentumsrecht an der Organgesellschaft, so daß die Vermögensübertragung wirtschaftlich nur als betriebsinterner Vorgang gewertet werden kann.

Die Fusion zeigt sich hier als ein einseitiger Akt der Vermögensübertragung. Der Mangel der Gegenleistung ist in der durch das Organverhältnis bedingten Besonderheit begründet. Hat also ein Leistungsaustausch tatsächlich nicht stattgefunden, so kann man nicht einen Umsatz durch Konstruktion eines formalen Rechtsvorgangs fingieren, der wirtschaftlich betrachtet nicht gegeben ist. Und die Verschmelzung führt unter den angeführten Verhältnissen in der Tat zu keiner Änderung der wirtschaftlichen Gegebenheiten.

Es darf auf das bereits früher zitierte Urteil des RFH vom 11.10.1940 (1) verwiesen werden. Das höchste Steuergericht gelangt dort zu der Überzeugung, daß Verschmelzung zweier offener Handelsgesellschaften - die bisher eine Unternehmereinheit bildeten - lediglich eine "Umorganisation" im Rahmen desselben Unternehmens darstellt. Die Steuerbarkeit dieses Vorgangs wird damit verneint.

Analog dieser Entscheidung muß auch die Fusion zwischen Organträger und Organgesellschaft beurteilt werden, da die verschiedene Rechtsform keine unterschiedliche Behandlung rechtfertigt und Unternehmereinheit und Organschaft grundsätzlich dieselben umsatzsteuerlichen Auswirkungen bedingen. Auch die Bestimmung des Art. II KRG 15 schafft in **dieser Beziehung keine neue** Rechtslage, weil - wie schon mehrfach betont - trotz der Fiktion der Selbständigkeit der Organglieder das Abhängigkeitsverhältnis nicht außer acht gelassen werden darf.

Eine von den obigen Ausführungen abweichende Ansicht vertreten Plückerbaum-Malitzky (2). Sie nehmen bei Auflösung einer Organgesellschaft unter Übernahme der Aktiven und Passiven durch die Organmutter einen steuerbaren Leistungsaustausch an, der gemäß § 85 UStDB mit 1 % zur Umsatzsteuer heranzuziehen ist.

Es bleibt abzuwarten, wie sich der Bundesfinanzhof zu diesem Problem verhalten wird.

1) Bd. 49 Seite 250 - vgl. Seite 30 der Arbeit

2) a.a.O. Seite 182 Tz. 147.

2. Zusammenfassung

Die vorstehenden Überlegungen haben gezeigt, daß bei den genannten Vorgängen - isoliert betrachtet - das Fehlen der Gegenleistung zunächst unverständlich erscheint. Sie finden jedoch ihre ausschließliche und einleuchtende wirtschaftliche Begründung in dem bestehenden Organverhältnis.

Inwieweit sich diese Gedankengänge durchzusetzen vermögen, wird die Zukunft lehren. Es bleibt zu hoffen, daß Rechtsprechung und Verwaltung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in einem Ausmaß zur Anwendung verhelfen, das sich zwar innerhalb der Grenzen des KRG Nr. 15, d. h. innerhalb der vom Bundesfinanzhof aufgestellten Grundsätze hält, das aber sämtliche Anwendungsmöglichkeiten restlos erschöpft.

Abschnitt 5

MÖGLICHE WEITERENTWICKLUNG AUF DEM GEBIET DER UMSATZBESTEuerung VON WIRTSCHAFTLICHEN EINHEITEN

I. Die Änderung des augenblicklichen Rechtszustandes als unumgängliche Notwendigkeit

Allein unter dem Gesichtspunkt einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung ist die gegenwärtige Rechtssituation auf dem Gebiet der Umsatzbesteuerung von Unternehmenszusammenfassungen auf die Dauer nicht haltbar (1). Es ist nicht einzusehen, daß Organverhältnisse eine unterschiedliche Behandlung erfahren, je nachdem, ob ein Einzelunternehmer, eine Körperschaft des öffentlichen Rechts oder eine 'Muttergesellschaft' an der Spitze des Organkreises steht.

Gegen eine derart unterschiedliche Behandlung wirtschaftlich gleicher Tatbestände spricht in erster Linie auch die ~~dem~~ Umsatzsteuerrecht eigene wirtschaftliche Betrachtungsweise.

1) Vgl. insbesondere das Schreiben des BDI an den BdF vom 31.10.1955
Seite 10 f.

So heißt es in der Denkschrift des Bundesministers der Finanzen vom 6.12.1955 (1): "Diese unterschiedliche Behandlung wirtschaftlich gleicher Sachverhalte, die es entscheidend nur auf die Rechtsform des beherrschenden Unternehmers abstellt, ist unbefriedigend. Die deutsche Bundesrepublik hat seit Wiedererlangung der Souveränität die Möglichkeit, eine echte Lösung zu finden."

Es gibt zwei Möglichkeiten, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Verhältnisse wiederherzustellen. Einmal mit Hilfe der Wiederanerkennung der Organtheorie für das Umsatzsteuerrecht in vollem Umfange, so wie es vor Geltung des KRG Nr. 15 der Fall war.

Die andere Lösungsmöglichkeit liegt in der Ausdehnung des Geltungsbereiches des Art. II KRG Nr. 15 auf sämtliche Organverhältnisse, d.h. auch auf solche, deren Organträger keine 'Muttergesellschaft' ist. Sie widerspricht jedoch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Sollte sich der jetzt für eine Regelung dieser Frage zuständige deutsche Gesetzgeber für den zweiten Lösungsweg entschließen, so müßte folgerichtig auch die Vorschrift des § 2 Abs. 2 Zif. 1 UStG ein Ende finden. Den beiden Vorschriften des § 2 Abs. 2 UStG (Zif. 1 und 2) ist der Grundgedanke der umsatzsteuerrechtlichen Unselbständigkeit gemeinsam. So wie es für die Lehre von der Unternehmereinheit keinen Unterschied macht, ob es sich um Personengesellschaften oder juristische Personen handelt, so kann wirtschaftlich auch kein Unterschied darin gesehen werden, ob die abhängige Gesellschaft in die Rechtsform einer Personen- oder Kapitalgesellschaft gekleidet ist. Dabei ist jedoch zu beachten, daß die Unselbständigkeit von Personengesellschaften nicht in die Organtheorie einzubeziehen ist, so daß die weitere Beibehaltung des § 2 Abs. 2 Zif. 1 UStG trotz Aufhebung des § 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG rein formalrechtlich durchaus möglich wäre.

Rechtssystematisch wäre selbst eine mit der Aufhebung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft verbundene Rückgängigmachung der Entwicklung auf dem Gebiet der Lehre von der Unternehmereinheit nicht zu beanstanden. Erst dann wäre die umsatzsteuerliche Gleichbehandlung sämtlicher Wirtschaftsgebilde gewährleistet, allerdings unter Ausschaltung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Nachdem jedoch sowohl die Unternehmerinheit als auch die Organschaft aus dem System des Umsatzsteuerrechts erwachsen, ist die Mißachtung beider Rechtsinstitute auf die Dauer nicht möglich.

II. Zur Wiederanerkennung der Organschaft im Umsatzsteuerrecht

Die Notwendigkeit einer Änderung des gegenwärtigen Rechtszustandes wird von keiner Seite bestritten (1). Nur über den einzuschlagenden Weg für eine befriedigende Lösung gehen die Meinungen auseinander.

Der erste Vorstoß zur Aufhebung des Art. II KRG Nr. 15 wurde bereits im Jahre 1951 von seiten der Bundesregierung unternommen. Sie legte damals dem Bundestag einen Gesetzentwurf zur Aufhebung des Art. II KRG Nr. 15 vor. Die Änderung des Umsatzsteuergesetzes scheiterte jedoch daran, daß der Bundestag auf Vorschlag des Finanzausschusses die Zustimmung versagte.

Da der Bundestag eine allgemeine Beseitigung der Vorschrift des Kontrollrats nicht verantworten konnte, gab er eine Ermächtigung in § 18 Abs. 1 Zif. 4 UStG. Die Bundesregierung kann auf Grund dieser Bestimmung durch Rechtsverordnung "eine von Art. II des Kontrollratgesetzes Nr. 15 ... abweichende Regelung treffen, wenn die wirtschaftlichen und organisatorischen Verhältnisse von einzelnen Unternehmen oder Gruppen von Unternehmen es in begründeten Einzelfällen erfordern."

Nachdem nun die Bundesrepublik mit Abschluß der Pariser Verträge ihre Souveränität wiedergewonnen hat, ist der deutsche Gesetzgeber auf Grund des Art. I Abs. 2 des Überleitungsvertrages vom 23.10.1954 (2) in der Lage, nach jeweiliger Konsultation mit den drei westlichen Besatzungsmächten die Rechtsvorschriften des Kontrollrats innerhalb des Bundesgebietes außer Wirksamkeit zu setzen. Solange in dieser Richtung keine Schritte unternommen werden, bildet das bislang noch gültige Be-

-
- 1) Vgl. z.B. die genannte Bundestagsdrucksache Seite 29 oder v.d. Velde DB 1955 Seite 1048 ff. und 1956 Seite 536; Herting schreibt "Die Zeit ist überreif für die Aufhebung des Art. II KRG Nr. 15" BB 1956 Seite 89
 2) i. d. Fassung vom 30.3.1955 - BGBl. II Seite 405

satzungsrecht einen Bestandteil des deutschen Rechts.

Der Bundesminister der Finanzen glaubt in seiner Denkschrift über eine Änderung des Umsatzsteuergesetzes eine Wiedereinführung der umsatzsteuerrechtlichen Folgen der Organschaft nur dann bejahen zu können, wenn der mit dieser Regelung verbundene Steuerausfall haushaltmäßig ausgeglichen werden kann. Ist dies aber nicht möglich, so scheint ihm die völlige Aufhebung der Organschaft unter gleichzeitiger Beseitigung der Unternehmereinheit für das Umsatzsteuerrecht zweckmäßig.

Dazu ist zu bemerken, daß die Beantwortung der hier zu entscheidenden Frage nicht allein von finanzpolitischen Erwägungen abhängig gemacht werden darf. Van der Velde (1) begegnet dem Vorbehalt des BdF mit folgenden Worten: "Die alliierte Gesetzgebung hat der Bundesfinanzverwaltung eine in Widerspruch zu den Grundsätzen des Deutschen Steuerrechts stehende Mehreinnahme für einen längeren Zeitraum beschert. Eine Beibehaltung dieser Einnahmen nach Wegfall der alliierten Gesetzgebung entbehrt der Berechtigung."

Eine Aufhebung der Unternehmereinheit hätte zur Folge, daß selbst rechtlich unselbständige Betriebe eines Einzelunternehmers als umsatzsteuerrechtlich selbständige Unternehmen zu behandeln wären. Eine solche Außerachtlassung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise würde Sinn und Wesen des Umsatzsteuerrechts völlig ignorieren.

Herting (2) schreibt daher mit Recht: "Stellt man die Frage richtig, so bietet sich die Wahl zwischen der Wiederherstellung der Organschaft oder einer Betriebsbesteuerung, die, folgerichtig ausgeführt, uferlos werden muß." Er faßt dann seine Stellungnahme zu der Ansicht des BdF wie folgt zusammen: "Diese Wahl zwischen Vernunft und Unsinn, Wohltat und Plage zu treffen, sollte nicht allzu schwierig sein."

Für welche Lösungsmöglichkeit man sich letzten Endes entscheiden will, hängt davon ab, wie man sich zu der Frage stellt, ob die Anwendung der Organtheorie im Umsatzsteuerrecht eine konzentrationsfördernde Wirkung auslöst oder nicht.

-
- 1) "Verzögerung der gesetzlichen Wiederanerkennung der Organlehre im Umsatzsteuerrecht?" DB 1956 Seite 336.
 - 2) "Fragen der Umsatzsteuer-Reform" BB 1956 Seite 89

Ganz abgesehen von einer allgemeinen Entscheidung über die volks- und betriebswirtschaftliche Bedeutung der Unternehmenszusammenschlüsse (1), darf die Tatsache nicht außer acht gelassen werden, daß die Umsatzsteuer als Kostenfaktor allein nicht den Ausschlag für einen Zusammenschluß juristischer Personen im Wege der Fusion geben kann. Sie kann aber eine Konzentration begünstigen. Ein eventuelles Weniger an Umsatzsteuer tritt im Rahmen der Gesamtplanung jedoch gegenüber den schwerwiegenden wirtschaftlichen Beweggründen für einen Zusammenschluß an Bedeutung zurück (2). Popitz (3) bezeichnet die sich bei vertikaler Betriebskonzentration ergebende Umsatzsteuerersparnis als eine "angenehme Zugabe".

Der der modernen Wirtschaftsentwicklung innewohnende Zug zur Rationalisierung verstärkt die Tendenz zur Konzentration. Die Begünstigung der Konzentrationsbestrebungen liegt im System des Umsatzsteuerrechts begründet. Sie darf daher nicht als unerwünschte Auswirkung der Organtheorie betrachtet werden. Wie bereits in anderem Zusammenhang erwähnt, trat der Gesetzgeber mit der Verankerung der Organtheorie im Umsatzsteuergesetz für die Beibehaltung möglichst vieler rechtlich selbstständiger Betriebe ein, um so eine gewisse Bremswirkung gegen das Bestreben zur Fusionierung zu erzielen. (4)

Die Auffassung des V. Senats des BFH zu dieser Frage gipfelt in folgender Feststellung (4): "Die Organtheorie ist also in das Gesetz selbst eingearbeitet worden, nicht um Betriebszusammenschlüsse zu begünstigen, sondern gerade im Gegenteil, sie hintanzuhalten."

Die Schöpfer des Art. II KRG Nr. 15 haben übersehen, daß die Konzernbildung nicht eine Folge steuerlicher Maßnahmen, sondern eine Folge der wirtschaftlichen und technischen Entwicklung in Form der Rationalisierung ist. Die Umsatzsteuer hat dem dadurch Rechnung getragen, daß sie die wirtschaftliche Einheit über die rechtliche Form der verschiedenen Wirtschaftsgebilde hinweg anerkannte. Hätte sie das nicht getan, so wäre zur wirtschaftlichen Einheit auch noch die rechtliche Einheit durch Fusion gekommen. Die Anwendung der Organtheorie verhindert

1) Ein Eingehen auf diese Frage fällt nicht in den Rahmen dieser Arbeit.

2) Hinweis auf Abschnitt 3 I 2 Seite 57 ff.

3) a.a.O. Seite 29

4) BStBl. 1952 III Seite 236.

also eine übermäßige Konzentration in Gestalt der Fusionierung (1).

"Ihre Aufrechterhaltung ist geboten aus allgemeinen wirtschaftspolitischen Erwägungen: zur Erhaltung des selbständigen Unternehmertums, sodann aus betriebswirtschaftlichen Erwägungen: zur Erhaltung einer nach dem heutigen Stand der Technik unbedingt erforderlichen Verbundwirtschaft und schließlich aus kreditpolitischen Erwägungen: zur Erhaltung möglichst vieler rechtlich selbständiger Unternehmen als Kreditunterlage innerhalb einer Betriebszusammenfassung." Mit diesen Worten charakterisiert Hübschmann (2) die Notwendigkeit der vollen Anerkennung der Organtheorie für das Umsatzsteuerrecht.

Daß die Berücksichtigung der Organschaften im Umsatzsteuerrecht für die Wirtschaft unentbehrlich ist, geht auch aus der bereits genannten Ermächtigung des § 18 Abs. 1 Zif. 1 UStG hervor. Auf Grund dieser Ermächtigung soll für die IG-Farbenindustrie eine Sonderregelung getroffen werden. Sonderregelungen pflegen jedoch niemals mit den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit in Einklang zu stehen. Es muß daher die Forderung nach einer allgemeingültigen und befriedigenden Lösung des Organschaftsproblems aufgestellt werden. Teillösungen in der obigen Form erfüllen diese Voraussetzung nicht.

III. Der Weg zur Wiederherstellung des Rechtszustandes von vor 1946

Die einzig und allein in Frage kommende und dem System des Umsatzsteuerrechts entsprechende Lösung des Problems liegt in der Aufhebung des Art. II KRG Nr. 15, d. h. in der vollen Anerkennung sämtlicher Organverhältnisse für das Umsatzsteuerrecht. Der Bundesfinanzminister (3) vertritt zwar die Ansicht, daß ein allgemeines Bedürfnis für die Wiederanerkennung der Organschaft nicht bestehe. Er begründet diese Feststellung mit dem Hinweis darauf, daß die wichtigsten Fälle der von Art. II

- 1) Anderer Auffassung sind Haußmann, F.: "Die Tochtergesellschaft" Seite 126, Pohmer FA 1956 Seite 409 ff. und Ritschl "Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht" FA 1956 Seite 399 ff.
- 2) "Die Entwicklung der Umsatzsteuer in Deutschland aus der Sicht ihrer heutigen Gestaltung" FR 1954 Seite 541
- 3) Vgl. Bundestagsdrucksache 1924 Seite 29

KRG Nr. 15 betroffenen Organschaften durch die Sonderregelung für die entflochtenen Unternehmen (1) berücksichtigt würden. Diese sog. 'Eisen-Verordnung' wurde auf Grund der gegenüber § 18 Abs. 1 Zif. 4 umfassenderen Ermächtigung des § 18 Abs. 1 Zif. 3 UStG (2) erlassen. Sie stützt sich damit auf eine Ermächtigung, die mit dem Problem der Organschaft nichts zu tun hat. Die Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze innerhalb eines Organkreises ergibt sich aus dem Wesen des Umsatzsteuerrechts. Die 'Eisen-Verordnung' jedoch hat den Zweck, unabhängig von dem Vorhandensein von Organverhältnissen einen gewissen Kreis von Lieferungen der sich aus den Entflechtungsmaßnahmen ergebenden Unternehmen umsatzsteuerrechtlich zu begünstigen. Van der Velde (3) wendet sich daher mit aller Entschiedenheit gegen den Plan des Bundesfinanzministers, mit der Herstellung des Rechtszustandes von vor 1946 bis zur Aufhebung der 'Eisen-Verordnung' und der Reorganisation der von der Entflechtung betroffenen Gesellschaften zuzuwarten.

Es ist vielmehr erforderlich und zweckmäßig, eine Gesamtlösung durch Aufhebung des Art. II KRG Nr. 15 anzustreben, statt auf Grund der Ermächtigungsvorschrift in § 18 Abs. 1 Zif. 4 UStG Teillösungen zu erwirken, wie dies für die IG-Farben vorgesehen ist (4).

-
- 1) durch die VO betr. die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen der Stahl- und Eisenindustrie auf dem Gebiet der Umsatzsteuer vom 10.2.1953 BGBl. 1953 I Seite 17. Sie wurde bis 31.12.1956 verlängert - BGBl. 1955 I Seite 869
 - 2) "Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnungen zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen, und zwar insbesondere über die Abgrenzung der Steuerpflicht und die Feststellung der steuerpflichtigen Umsätze Bestimmungen zu treffen."
 - 3) DB 1956 Seite 336
 - 4) Am 7.2.1957 ist die "Verordnung über die umsatzsteuerliche Behandlung der aus der Entflechtung der IG-Farbenindustrie Aktiengesellschaft entstandenen Nachfolgegesellschaften und ihrer Tochtergesellschaften" ergangen (BSBl. 1957 I Seite 130), die Art. II KRG Nr. 15 für diesen Sektor der gewerblichen Wirtschaft außer Wirksamkeit setzt.

Wie bereits angedeutet, ist eine Aufhebung des Art. II KRG Nr. 15 erst nach vorheriger 'Konsultation' der drei westlichen Besatzungsmächte durch den deutschen Gesetzgeber möglich. Der Begriff der 'Konsultation' ist nicht genau bestimmt. Allgemein nimmt man an, daß darunter mehr als eine Mitteilung, jedoch weniger als die Einholung der Zustimmung zu verstehen ist (1).

Im Schrifttum wird die Frage aufgeworfen, ob es lediglich der Aufhebung (2) des Art. II KRG Nr. 15 bedarf, um der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft in vollem Umfang wieder zur Geltung zu verhelfen, oder ob dieses Ziel nur auf Grund einer ausdrücklichen gesetzlichen Bestätigung erreicht werden kann.

Van der Velde (3), Wauer (4) und Eckhardt (5) sind der Meinung, daß die Aufhebung des Art. II genügt, es also keines gesetzgeberischen Aktes zur Wiedereinführung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft bedarf, zumal ja § 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG die Anerkennung der Organlehre noch ausdrücklich enthält.

"Selbst wenn aber eine solche Anerkennung im Gesetz nicht verankert wäre, würde die Organlehre ohne weiteres wieder aufleben, weil dann die in längeren Jahren entwickelte Rechtsprechung über die Unselbständigkeit juristischer Personen wieder zum Zug käme." (3) Hierbei ist jedoch zu beachten, daß die Bestimmung des § 2 Abs. 2 Zif. 2 UStG gegenwärtig nur insoweit Gültigkeit besitzt, als sie sich auf die durch KRG Nr. 15 nicht betroffenen Organschaftsfälle bezieht.

Herting (6) spricht sich grundsätzlich gegen jede gesetzliche Verankerung der Organtheorie im Umsatzsteuerrecht aus, um damit der Rechtsprechung eine größere Bewegungsfreiheit auf diesem Sektor des Umsatzsteuerrechts zu sichern. "Denn so klar und einfach der Problemkreis im Grundsätzlichen ... ist, so schwierig ist er im einzelnen".

1) Vgl. Hetl MStb 1956 Seite 16 und van der Velde DB 1955 Seite 1049

2) Zur Aufhebung des Art. II ist ein normaler gesetzgeberischer Akt erforderlich

3) DB 1955 Seite 1049

4) StW 1955 Sp 343

5) UStR 1955 Seite 84

6) BB 1956 Seite 89

Die heutige verworrene Sachlage verbiete es, der Rechtsprechung Schranken zu setzen, sie gebiete vielmehr, ihr Blankovollmacht zu geben. Herting verspricht sich aus der so entstehenden relativen Ungewißheit über die Einzelheiten der Rechtssituation eine heilsame Wirkung für die Wirtschaft, weil deren Maßnahmen dann mehr aus sachlichen als aus steuerlichen Motiven heraus getroffen würden.

Diesen Überlegungen ist nicht zu folgen. M.E. muß man sich der Meinung van der Veldes (1) anschließen, der eine unverzügliche gesetzliche Festlegung des obersten Grundsatzes der Organtheorie befürwortet, wobei die Lösung von Einzelfragen - die heute zum Teil anders zu entscheiden sein werden als früher - nach wie vor der Rechtsprechung zu überlassen ist.

Der BdF dagegen hat einen in der Zukunft liegenden Termin für die Wiedereinführung der Organschaft ins Auge gefaßt, zu dem die Reorganisation der Unternehmen als im wesentlichen abgeschlossen angesehen werden kann. Es ist aber schlechterdings kein Grund ersichtlich, weshalb mit einer Maßnahme, die für die Reorganisation von Unternehmungen nicht unwesentlich ist, ausgerechnet bis zum Abschluß dieser Reorganisation zugewartet werden soll.

Auch der Bundesverband der Deutschen Industrie hebt in seinem Schreiben vom 31. 10. 1955 (Seite 10) an den Bundesminister der Finanzen hervor, daß eine volkswirtschaftliche Notwendigkeit dafür besteht, die Auswirkungen der Kontrollratgesetzgebung zu beseitigen, "damit ein im deutschen Umsatzsteuerrecht organisch gewachsenes Rechtsgut wieder zum Zuge kommt." Der Bundesverband der Deutschen Industrie stützt seine Auffassung außerdem auf den Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung.

Der Weg zur Wiederherstellung des alten Rechtszustandes auf dem Gebiet der Umsatzbesteuerung von Organverhältnissen ist vorgezeichnet. Es bleibt zu hoffen, daß der deutsche Gesetzgeber in Bälde den aufgestellten Forderungen gerecht wird und sein Teil zur Lösung dieses Problems beitragen wird. In seiner Macht steht es, die allseits herrschende Rechtsunsicherheit durch entschlossenes Eingreifen zu beseitigen.

1) DB 1956 Seite 337.

C. SCHLUSSBETRACHTUNG

Die Lehre von der Unternehmereinheit und die Organtheorie ergeben sich aus der folgerichtigen Auslegung des umsatzsteuerrechtlichen Unternehmerbegriffes. Die Folgen ihrer Anwendung im Umsatzsteuerrecht sind - bei voller Gültigkeit der Lehre von der wirtschaftlichen Einheit - bei Unternehmereinheit und Organschaft gleich. Diese Tatsache legt die Forderung nach Vereinheitlichung von Unternehmereinheit und Organschaft nahe.

Die Ausführungen der vorliegenden Arbeit haben gezeigt, daß in Einzelfällen selbst die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze nicht ausreichen zur praktischen Unterscheidung von Unternehmereinheit und Organschaft.

Im Wesen beider Theorien liegt es, entsprechend der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Beachtung der tatsächlichen Gegebenheiten den Vorrang gegenüber der Würdigung der rechtlichen Gestaltung einzuräumen. Im Interesse einer erleichterten Handhabung der Umsatzbesteuerung von wirtschaftlichen Einheiten müßte ohne Schädigung der Steuerpflichtigen eine Synthese von Einheitstheorie i.e.S. und Organtheorie zu erreichen sein; etwa in der Weise, daß die wirtschaftliche Einheit, die bei Unternehmereinheit und Organschaft gegeben ist, als Ausgangsbasis der Betrachtung gewählt wird.

Eine günstige Gelegenheit für eine derartige Verwaltungsvereinfachung bietet die in Aussicht stehende Umsatzsteuerreform.

Eine Dreiteilung der wirtschaftlichen Einheiten in Unternehmereinheit natürlicher Personen, Unternehmenseinheit juristischer Personen und Unternehmenseinheit durch Organschaft - wie dies in jüngster Zeit Köhler (1) vorschlägt - ist nicht geeignet, die Problematik dieses Steuerrechtsgebietes zu verringern. Es sollte vielmehr der Versuch unternommen werden, unter Zugrundelegung des Unternehmerbegriffes die wirtschaftlichen Einheiten generell einer (gesetzlichen) Regelung zu unterwerfen. Damit wäre die notwendige Einheit des Unternehmerbegriffes im Umsatzsteuerrecht voll gewährleistet.

1) "Unternehmer- und Unternehmenseinheit im Umsatzsteuerrecht"
BB 1956 Seite 882 ff.

LITERATUR-VERZEICHNIS

I. Bücher, Dissertationen, Kommentare

- | | |
|----------------------------|---|
| Ball, C.: | "Steuerrecht und Privatrecht",
Berlin 1924 |
| Barth, K.: | "Rückwirkende Steuererhöhungen allein auf
Anweisung der Finanzbehörden?" - Eine
kritische Untersuchung der Organschafts-
besteuerung im Umsatzsteuerrecht nach
dem Erlaß des BdF vom 6.8. 1951 -,
Stuttgart 1952 |
| Bauer, Franz: | "Das Organschaftsverhältnis im Steuer-
recht als Problem der betriebswirtschaftlichen
Steuerlehre",
Berlin-Wien 1930 |
| Bauer, Fritz: | "Die rechtliche Struktur der Truste",
Mannheim-Berlin-Leipzig 1927 |
| Blümich-Boyens-Steinbring: | "Gewerbsteuergesetz",
4. Auflage, Berlin-Frankfurt a.M. 1951 |
| Brönner, H.: | "Die Besteuerung der Gesellschaften",
8. Auflage, Stuttgart 1953 |
| Bühler, O.: | "Einzel-Steuerrecht",
Wiesbaden 1953 |
| | "Steuerrecht der Gesellschaften und Kon-
zerne"
Berlin-Frankfurt a.M. 1953 |
| David, E.: | "Die Organgesellschaft im Reichssteuer-
recht"
Diss. Berlin 1933 |
| Dietl, W.: | "Die Organtheorie",
Diss. Berlin 1936 |

- Eckhardt, W.: "Organschaft und Unternehmereinheit"
Heidelberg 1957
- Eckhardt-Schettler: "Grundriß der Umsatzsteuer",
3. Auflage, Stuttgart 1953
- Flume, W.: "Steuerwesen und Rechtsordnung",
Göttingen 1952
- Friedländer, H.: "Konzernrecht - Das Recht der Betriebs-
und Unternehmenszusammenfassungen",
Mannheim-Berlin-Leipzig 1927
- "Konzernrecht",
2. Auflage, Berlin-Frankfurt a.M. 1954
- Fritsch, St.: "Organschaft und Unternehmereinheit",
Stuttgart 1956
- Garke, K.H.: "Die Organtheorie im Steuerrecht",
Diss. Heidelberg 1934
- Grabower, R.: "Die Geschichte der Umsatzsteuer und
ihre gegenwärtige Gestaltung im Inland
und Ausland",
Berlin 1925
- Hartmann-Metzenmacher: "Umsatzsteuergesetz 1934",
1. Auflage, Berlin-Leipzig 1935
- "Umsatzsteuergesetz", Kommentar;
4. Auflage, Berlin 1943
- Haußmann, F.: "Die Tochtergesellschaft",
Berlin 1923
- "Grundlegung des Rechts der Unterneh-
menszusammenfassungen",
Mannheim-Berlin-Leipzig 1926
- Hauff, J.: "Konzerngestaltungen im Lichte des
Steuerrechts",
Berlin 1940

- Hübschmann-Grabower-Beck-v. Wallis: "Umsatzsteuergesetz", Kommentar Köln 1955
- Hübschmann-Hepp-Spitaler: "Kommentar zur Reichsabgabenordnung", 1.-3. Auflage, Köln 1954
- Janda, K.: "Die Organtheorie", Wien 1953
- Janssen, H.: "Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht", Diss. Frankfurt 1935
- Koch-Wirckau-Sölch-Ringleb: "Umsatzsteuergesetz", Beck'sche Kurzkommentare Bd. 19 München-Berlin 1952
- Lampert, K.: "Umsatzsteuer-Fundstellen", Berlin 1953
- Passow, R.: "Betrieb, Unternehmung, Konzern", Jena 1925
- Plückebaum, K.: "Umsatzsteuergesetz", 5. Auflage, Berlin-Köln 1953
- Plückebaum-Malitzky: "Umsatzsteuergesetz", 6. Auflage, Berlin-Köln 1955
- Popitz-Kloß-Grabower: "Kommentar zum Umsatzsteuergesetz", 3. Auflage, Berlin 1928
- Rieger, W.: "Einführung in die Privatwirtschaftslehre", Nürnberg 1928
- Risser, W.: "Die geschichtliche Entwicklung und ökonomische Problematik der Umsatzbesteuerung unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse in Deutschland", Diss. Bonn 1951
- Röble, K.: "Allgemeine Betriebswirtschaftslehre", 3. Auflage, Stuttgart 1953

- Schmalenbach, E.: "Finanzierungen",
6. Auflage, Köln 1937
- "Die Beteiligungsfinanzierung",
Köln 1954
- Schmölders, G.: "Organische Steuerreform",
Berlin-Frankfurt a. M. 1953
- Schneider, W.A.: "Der Einfluß der Steuerpolitik auf die
wirtschaftliche Konzentration",
Diss. Freiburg 1951
- Schüler, A.: "Das Gebot der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und seine Bedeutung für die
Entwicklung des Steuerrechts",
Diss. Nürnberg 1947
- Schultze, Schlutius, H.G.: "Die Organtheorie unter besonderer Berücksichtigung der Kapitalgesellschaften",
Essen 1956
- Schulze, L.: "Die Organtheorie im Umsatzsteuerrecht",
Berlin 1935
- Spitaler, A.: "Die Probleme des Finanz- und Steuerrechts", Festschrift für Bühler,
Köln 1954
- von Wallis, H.: "Die Umsatzsteuer",
Wiesbaden 1949
- Zierold-Pritsch: "Die optimale Umsatzsteuer",
Köln 1954
-
- "Aktuelle Umsatzsteuerfragen",
München 1951
- "Bücherei des Steuerrechts",
Herausgeber Fritz Reinhardt, Bd. 50
Berlin-Wien 1942

"Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform",
Schriftenreihe des Instituts 'Finanzen
und Steuern' II Heft 30 Bd. 1 und 2

II. Aufsätze und Gutachten

- Artzinger, H.: "Die Unternehmer-Identität",
StW 1955 Sp. 533 ff.
- Asseyer, R.: "Zweifelsfragen auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer",
DStZ 1942 Seite 339 ff.
- "Zur körperschaftsteuerlichen Anerkennung von Organverträgen und Gewinnausschlußverträgen",
Bücherei des Steuerrechts Bd. 50 Seite 13 ff.
- Barth, K.: "Die umsatzsteuerliche Behandlung von Organgesellschaften",
BB 1952 Seite 225 f.
- Becker, E.: "Zur steuerrechtlichen Rechtsfähigkeit und Selbständigkeit",
StW 1923 Sp. 1073 ff.
- Binder, O.: "Organgesellschaften",
DStZ 1938 Seite 693 ff.
- "Unternehmereinheit und Organschaft",
RWP 14 StR D USt II B 36 c
- Böttcher, C.: "Umsatzsteuerliche Behandlung von Organschaften"
RWP 14 StR D USt II B 36
- Bühler, O.: "Die Unternehmenszusammenfassungen im Steuerrecht",
StW 1942 Sp. 729 - 816

- Dinkelmann, H.: "Fragen zur Organschaft und Unternehmereinheit",
RWP 14 StR D USt II B 36 d
- Eckhardt, W.: "Die Aussichten der Umsatzsteuerreform",
UStR 1955 Seite 1 ff.
- "Die Unternehmereinheit im Umsatzsteuerrecht",
UStR 1955 Seite 81 ff.
- "Organschaft und Unternehmereinheit",
BB 1957 Beilage zu Heft 5
- Flume, W.: "Die Organschaft im Gewerbesteuerrecht",
DB 1955 Seite 485 ff.
- "Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht",
DB 1956 Seite 455 ff.
- Geiler, K.: "Erwerbswirtschaftliche Zusammenschlüsse und Umsatzsteuer",
StW 1925 Sp. 1203 ff.
- Gübbels, B.: "Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht",
- Steuerrechtliche Bedenken gegen den
BdF-Erlaß- DB 1952 Seite 195 f. und
FR 1951 Seite 318 ff.
- Haußmann, F.: "Organtheorie und Filialtheorie im deutschen und internationalen Steuerrecht",
VJStFR 1931 Seite 397 ff.
- "Steuerliche Probleme des Rechts der Unternehmenszusammenfassungen",
VJStFR 1931 Seite 493 ff.
- "Für und wider die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht",
StW 1931 Sp. 737 ff.

- Heider: "Organtheorie und Praxis",
DStBl. 1932 Sp. 587 ff. und 673 ff.
- Heinze, Br.: "Die Besteuerung der Umsätze zwischen
Mutter- und Tochtergesellschaft",
UStR 1953 Seite 149 ff.
- "Die Umsatzbesteuerung von Betriebsfüh-
rungsgesellschaften bei Organgebildeten",
UStR 1954 Seite 150 ff.
- "Die Untermehmereinheit in der Praxis",
UStR 1956 Seite 105 ff.
- Herting, D.: "Grenzen der Umsatzbesteuerung bei
Organverhältnissen",
DB 1953 Seite 952 ff.
- "Fragen der Umsatzsteuer-Reform",
BB 1956 Seite 85 ff.
- Hetl, H.: "Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht
im Hinblick auf Art. II Kontrollratgesetz
Nr. 15",
MStb 1956 Seite 15 ff.
- Heyden: "Gebietskörperschaften als umsatzsteuer-
liche Organträger von Versorgungsbetrie-
ben",
DStR 1951 Seite 493 ff. und BB 1952 Seite 55
- Hübschmann, W.: "Probleme der Umsatzsteuer",
UStR 1953 Seite 3 ff.
- "Die Rechtsprechung zu grundsätzlichen
Umsatzsteuerfragen",
UStR 1954 Seite 1 ff.
- "Die Entwicklung der Umsatzsteuer in
Deutschland aus der Sicht ihrer heutigen
Gestaltung",
FR 1954 Seite 529 ff.

- Iserloh, K.: "Unternehmensgleichheit (Einheit) bei Personengesellschaften", FR 1951 Seite 335 f.
- Juretzek: "Organschaft, Transaktionen, Unternehmereinheit", BB 1951 Seite 667 ff.
 "Was blieb von der Organschaft übrig?", UStR 1953 Seite 94
 "Die Unternehmereinheit", UStR 1954 Seite 9 f.
- Jurkat, W.: "Die Besteuerung von Lieferungen der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft nach Wegfall der Organschaft im Umsatzsteuerrecht", BB 1953 Seite 527 ff.
- Kebschull, H.H.: "Unternehmereinheit bei Betriebsaufspaltungen", UStR 1957 Seite 28 ff.
- Kloß, R.: "Zusammenschlüsse und Umsatzsteuer", DStZ 1928 Sp. 9 ff.
- Koch, H.: "Die öffentlich-rechtlichen Körperschaften im Umsatzsteuerrecht", StW 1939 Sp. 619 ff.
- Köhler, H.W.: "Unternehmereinheit und Organschaft", BB 1955 Seite 698 f.
 "Unternehmer- und Unternehmenseinheit im Umsatzsteuerrecht", BB 1956 Seite 882 ff.
- Lion, M.: "Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe", VJStFR 1927 Seite 132 ff.
- Meier-Wagner: "Die Organtheorie im Umsatzsteuerrecht", FR 1951 Seite 300 ff.

- Meilicke, H.: "Die umsatzsteuerrechtliche Neuregelung für Organgesellschaften im Widerspruch zum Besatzungsrecht",
BB 1951 Seite 639 f.
- "Verletzung britischen Zonenrechts durch die neue Organtheorie des Bundesfinanzministers",
BB 1952 Seite 111 f.
- Mölders, C.: "Umsatzsteuerliche Selbständigkeit und Organschaft",
FR 1950 Seite 55
- Peters, E.: "Organschaft im Umsatzsteuerrecht",
DB 1951 Seite 805 f.
- Popitz, J.: "Die Umsatzsteuer als Faktor der Betriebs- und Besitzkonzentration",
JW 1919 Seite 791 ff.
- "Umsatzsteuer",
Handwörterbuch der Staatswissenschaften
4. Auflage, Jena 1928 Seite 375 ff.
- Ringleb, K.: "Unternehmereinheit bei der Umsatzsteuer",
DB 1955 Seite 953 ff.
- Ritschl, H.: "Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht",
FA 1956 Seite 399 ff.
- Schandalik, F.: "Die Unternehmereinheit im Umsatzsteuerrecht",
BB 1954 Seite 952 f. und BB 1955 Seite 280
- Schettler, K.: "Öffentliche Gewalt bei der Umsatzsteuer",
DStZ 1937 Seite 443 ff.
- "Organschaft und Unternehmereinheit bei der Umsatzsteuer",
Aktuelle Umsatzsteuerfragen, München
1951 Seite 40 ff.

- "Unternehmereinheit bei der Umsatzsteuer",
WPg 1951 Seite 155 f.
- "Die Umwandlung von Gesellschaften im Lichte der Rechtsprechung zur Unternehmereinheit",
UStR 1956 Seite 4 ff.
- Schlegel: "Unternehmereinheit und Organschaft in ihrer systematischer Stellung zueinander",
UStR 1957 Seite 53 ff.
- Schönwandt, M.: "Organschaft und Unternehmer-Nämlichkeit", BB 1951 Seite 751 ff.
- Scholtz: "Organschaft und Art. II des KRG Nr. 15", Aktuelle Umsatzsteuerfragen, München 1951 Seite 33 ff.
- Schreiber, H.: "Schließt Organschaft in jedem Falle Unternehmereinheit aus?",
UStR 1955 Seite 65 ff.
- "Organschaft und Unternehmereinheit",
UStR 1955 Seite 165 ff.
- Schultze-Schlutius, H.: "Organschaft im Steuerrecht", Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Bd. 2 Seite 177 ff.
- "Zur Frage der Bedeutung der Organtheorie für die einzelnen Steuergesetze",
StWarte 1956 Seite 32 ff.
- Schulze, W.: "Schließt ein bestehendes Organverhältnis die Unternehmereinheit aus?",
StW 1954 Sp. 221 ff.
- Stieler: "Leistungsaustausch zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften",
RfGmbH 1955 Seite 90 f.

- Theis, J.: "Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht",
DB 1954 Seite 728 ff.
- van der Velde, K.: "Zur Organschaftslehre im Umsatzsteuerrecht",
DB 1955 Seite 1048
- "Verzögerung der gesetzlichen Wiederanerkennung der Organlehre im Umsatzsteuerrecht",
DB 1956 Seite 336 ff.
- von Wallis: "Die Rechtsfähigkeit bei der Umsatzsteuer",
FR 1950 Seite 267 ff.
- Wirckau, H.: "Unternehmerzusammenschluß und Umsatzsteuer",
StW 1934 Sp. 697 ff.
- "Zum geltenden Steuerrecht der Organ-, insbesondere der Ein- und Verkaufsgesellschaften",
StW 1936 Sp. 589 ff. und 705 ff.
- "Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht",
DStBl. 1938 Seite 441 ff.

III. Sonstiges

Schreiben des Bundesverbands der Deutschen Industrie e.V. an den Bundesminister der Finanzen vom 31.10.1955

Bundestagsdrucksache 1924; 6 - 52210 - 3500/55 vom 6.12.1955: "Denkschrift über eine Änderung des Umsatzsteuergesetzes" vom Bundesminister der Finanzen.

Niederschrift über die Sitzung des Arbeitskreises 'Organschaftsfragen' beim Institut 'Finanzen und Steuern' vom 14.6.1955.

Verzeichnis der zitierten Entscheidungen

I. Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs

Urteil vom	Aktenzeichen	RFH Bd./Seite	RStBl. Jahrg./Seite	Sonstige Fundstellen
<u>1920</u>				
16. 4. 1920	II A 65/20	2/276		
6. 10. 1920	II A 141/20	3/290		
<u>1921</u>				
17. 5. 1921	II A 65-70/20	5/317	1921/273	
10. 11. 1921	V A 12/21	7/207		
<u>1922</u>				
15. 12. 1922	I 10/22, 21/22 und 199/21	11/157		
<u>1923</u>				
27. 4. 1923	V A 84/23	12/130	1923/217	
28. 9. 1923	I A 93/23	13/343		
14. 12. 1923	V A 141/21	13/146	1924/121	
<u>1924</u>				
9. 12. 1924	V A 47/24	15/136	1925/18	
<u>1925</u>				
13. 3. 1925	V A 39/25	16/28	1925/90	
27. 11. 1925	V A 258/25	18/10		
14. 12. 1925	V A 185/25	18/75		
<u>1926</u>				
8. 6. 1926	I B 38/26	19/139		
11. 8. 1926	I A 147/26	19/267		
10. 9. 1926	V A 94/26	19/294	1926/335	
29. 10. 1926	V A 676/26	19/339		
12. 11. 1926	V A 500/26	20/4	1927/79	
23. 11. 1926	I B 101/26	20/46		

Urteil vom	Aktenzeichen	RFH Bd./Seite	RStBl. Jahrg./Seite	Sonstige Fundstellen
<u>1927</u>				
8. 7.1927	VA 260/27			JW 1928/256
26. 9.1927	V A 417/27	22/69	1927/219	
11.11.1927	I A 75/27	22/183		
<u>1928</u>				
27. 4.1928	V A 833/27	23/224	1928/218	
<u>1929</u>				
5.10.1929	V A 190/29			StW 1930 Nr. 412
<u>1930</u>				
30. 1.1930	I A 226/29			StW 1930 Nr. 321
19. 5.1930	V A 525/29	26/348	1931/148	
17.10.1930	V A 95/30	27/221	1931/158	
<u>1931</u>				
9. 1.1931	V A 629/30		1932/359	
24. 7.1931	V A 350/30	29/132	1932/365	
18.12.1931	V A 506/30	30/128	1933/272	
<u>1932</u>				
29. 4.1932	V A 961/31			StW 1933 Nr. 455
15. 7.1932	V A 563/31			StW 1933 Nr. 456
26. 7.1932	I D 2/31		1933/139	
11.11.1932	V A 948/31		1933/295	
<u>1933</u>				
13.10.1933	V A 835/32	34/176	1934/556	
3.11.1933	V A 867/32	34/320	1934/524	

Urteil vom	Aktenzeichen	RFH Bd./Seite	RStBl. Jahrg./Seite	Sonstige Fundstellen
<u>1934</u>				
23. 2.1934	V A 480/33	36/39	1934/623	
8. 6.1934	V A 581/33	36/214	1934/1486	
6. 7.1934	V A 432/32		1934/1145	
30.11.1934	V A 687/33		1935/660	
<u>1935</u>				
11. 1.1935	V A 140/34		1935/661	
9. 8.1935	V A 36/35	38/296	1935/1519	
<u>1936</u>				
15. 9.1936	S 4030-20 III	(RdF-Erlaß)	1936/913	
20.11.1936	V A 459/36		1937/12	
<u>1937</u>				
9. 3.1937	I A 21/37		1937/682	
9. 7.1937	V D 1/37	42/253	1937/1306	
<u>1939</u>				
6.10.1939	V 312/38		1939/1109	
17.11.1939	V 535/38		1940/192	
<u>1940</u>				
12. 1.1940	V 243/37	48/301	1940/629	
12. 7.1940	V 426/38		1940/910	
11.10.1940	V 202/39	49/250	1940/982	
8.11.1940	V 19/40	51/137	1942/28	
13.12.1940	V 25/39	50/34	1941/320	
<u>1941</u>				
19.12.1941	V 68/41	51/170	1942/383	
<u>1943</u>				
26.11.1943	V 124/41		1944/6	

II. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

Urteil vom	Aktenzeichen	BFH	BSStBl. Teil III	Sonstige
		Bd./Seite	Jahrg./Seite	Fundstellen
<u>1949</u>				
25. 5. 1949	II 20/48	54/330	(Urteil d. OFH)	StW 1949 Nr. 35
<u>1951</u>				
15. 6. 1951	II 36/50 U		1951/215	StW 1951 Nr. 47
27. 7. 1951	II 66/50			FR 1951/323
22. 8. 1951	IV 246/50 S		1951/183	
<u>1952</u>				
17. 7. 1952	V 17/52 S		1952/234	StW 1952 Nr. 215
<u>1953</u>				
9. 2. 1953	V 84/52 U	57/221	1953/86	
20. 2. 1953	V 37/51 U	57/310	1953/123	
22. 7. 1953	V 153/52 U		1953/275	
30. 10. 1953	V 117/53 S		1953/366	
<u>1954</u>				
3. 6. 1954	V 262/53		1954/238	
<u>1955</u>				
20. 1. 1955	V 75/54 U		1955/112	
20. 1. 1955	V 145/53 S		1955/139	
8. 2. 1955	V 162/52 S		1955/113	StW 1955 Nr. 124
26. 5. 1955	V 104/54 S		1955/234	

III. Entscheidungen der Finanzgerichte

Urteil vom	Aktenzeichen	Finanz- gericht	EFG Jahrg./Seite	Sonstige Fundstellen
<u>1951</u>				
14.11.1951	I 70/51 U	Düsseldorf		DB 1951/931
23.11.1951	RML 1951 Nr. 246	Freiburg		DB 1952/11
<u>1952</u>				
24. 6.1952	FG II 75/52	Hamburg		DStR 1952/324
5. 8.1952	II 183/52	Karlsruhe		DStR 1952/494
20.12.1952	148-149/52	Schleswig-Holstein		UStR 1953/60
<u>1953</u>				
9. 5.1953	VG VII A 12/53	VG Berlin		DStR 1953/553
<u>1954</u>				
25. 2.1954	I 159/53	Nürnberg	1954/239 Nr. 288	
1. 7.1954	III 85/54	Schleswig- Holstein	1954/238 Nr. 287	
<u>1955</u>				
22. 7.1955	II 919-922	Stuttgart	1956/61 Nr. 68	
11. 8.1955	II 528/55	Stuttgart	1956/61 Nr. 69	
28.11.1955	I u 73/55	Münster	1955/122 Nr. 142	
<u>1956</u>				
26. 1.1956	I 144/54	Münster	1956/195 Nr. 226	
12. 6.1956	II 1085-1089	Stuttgart	1956/406 Nr. 463	
22. 6.1956	II u 39/55	Münster	1956/407 Nr. 464	

Lebenslauf

Am 6. Oktober 1931 wurde ich als Tochter des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters, Eugen Heinzmann, und dessen Ehefrau Klara, geb. Mezger, in Göppingen geboren.

Dort besuchte ich die Grundschule und die Oberschule für Mädchen bis zur Mittleren Reife. Die Reifeprüfung legte ich im Sommer 1951 an der Wirtschaftsoberschule Stuttgart ab.

Im Wintersemester 1951/52 nahm ich mein Studium an der Technischen Hochschule Stuttgart auf und bestand im Jahre 1955 die Diplomprüfung für Kaufleute an der Ludwig-Maximilians-Universität zu München.

Seit dieser Zeit war ich mit der Ausarbeitung der vorliegenden Dissertation beschäftigt. Gegenwärtig bin ich als Helfer in Steuersachen in der väterlichen Wirtschaftsprüfer- und Steuerberater-Praxis tätig.

CHAPTER

THE first thing I did when I got to the office was to look at the papers. I found a letter from Mr. Jones, who had written to me the day before. It was about the same old story, the same old story of the same old story.

Then I went to the bank and saw the manager. He told me that the money was all right, but that the interest was a little low. I told him that I would be glad to pay more, but that I would have to see about it first.

Then I went to the office and saw the clerk. He told me that the money was all right, but that the interest was a little low. I told him that I would be glad to pay more, but that I would have to see about it first.

Then I went to the office and saw the clerk. He told me that the money was all right, but that the interest was a little low. I told him that I would be glad to pay more, but that I would have to see about it first.

